مبادئ

المالية العامة

تأليف

الدكتور
رمضان صديق محمد
استاذ الإقتصاد والمالية العامة
والتشريعات الضريبية
بكلية الحقوق - جامعة حلوان

الدكتور
نشأت ادوارد ناشد
مدرس القانون
والمالية العامة
بأكاديمية العبور للتكنولوجيا



مبادئ المالية العامة

تأليف

الدكتــور

رمضـان صديق محمــد

أستاذ الإقتصاد والمالية العامة

والتشريعات الضريبية

بكلية الحقوق ـ جامعة حلوان

الدكتــور

نشــأت ادوارد ناشــد

مـدرس القانــــون

والـمالية العامـــة

باكاديمية العبور للتكنولوجيا

مبادئ المالية العامة

تأليف

الدكتور / رمضان صديق محمد
استاذ الإقتصاد والمالية العامة
والتشريعات الضريبية
بكلية الحقوق ـ جامعة حلوان

الدكتور / نشأت ادوارد ناشد
مدرس القانون ـ والمالية العامة
بأكاديمية العبور للتكنولوجيا

رقم الإيداع ٥٣٧٠ ـ ٢٠٠٩

القسم الأول

الماليه العامه

المقدمة

يحتاج كل فرد فى المجتمع إلى إشباع حاجاته الإنسانية التى تتعلق بكونه إنساناً، وبكونه عضواً فى جماعة.

أما الحاجات التى تتعلق بكونه إنسانا، كالحاجة إلى الطعام والحاجة إلى الكساء والحاجة إلى تأدية الشعائر الدينية، فيمكنه أن يشبعها بنفسه، قدر طاقته وإمكاناته.

وأما الحاجات التى تتعلق بكونه عضواً فى جماعة، كالحاجة إلى الأمن والحاجة إلى العدل، فإنه لا يمكنه إشباعها بنفسه، لارتباطها بغيره من أفراد المجتمع، الذين يحتاجون إلى إشباعها فى نفس الوقت الذى يحتاجه، و ليس فى طاقة الفرد أن يشبع المجتمع كله فى آن واحد، كما ليس فى إمكانه حرمان أحد من التمتع بالسلعة المتعلقة بها، كما لا يمكن للقطاع الخاص أن يتولى إشباعها لعدم قدرته على تنظيمها والتحكم فى استهلاكها. ولذا سميت بالحاجات الجماعية Collective Wants ، وعهد أمر إشباعها إلى الدولة.

وبين هذه الحاجات نوع ثالث، يدخل أصلاً ضمن الحاجات الفردية التى يمكن أن يقوم الفرد بإشباعها، ولكن تقوم بإشباعها الدولة نظراً لأهميتها بالنسبة للمجتمع ككل، مثل الحاجة إلى التعليم والحاجة إلى الصحة، وتعرف بالحاجات المستحقة أو القابلة للتجزئة Merit Wants (١).

ولكى تقوم الدولة بدورها فى إشباع الحاجات العامة والحاجات المستحقة فإنها تستخدم الموارد المتاحة فى المجتمع، وتستعين بجهد أفراده. ولها فى سبيل ذلك أن تستولى على الموارد وتسخر الأفراد جبراً وقهراً دون مقابل تدفعه، بما لها من سلطة، أو أن تدفع مالاً للحصول على هذه الموارد أو الخدمات.

وقد سادت الطريقة الأولى (الاستيلاء والسخرة بلا مقابل) فى العصور القديمة، وثبت عدم فعاليتها، فضلاً عن عدم مراعاتها للعدالة والجوانب الإنسانية، ولذا تسود فى العصور الحديثة الطريقة الثانية، وهى أن تدفع

---

(١) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ، المالية العامة: دراسة الاقتصاد السياسى للحكومة، بدون ناشر، ١٩٩٥، ص ٥.

الدولة مالاً للحصول على السلع والخدمات التى تلزمها للقيام بوظيفتها فى إشباع الحاجات العامة والمستحقة، فهى تستخدم الموظفين مقابل مرتبات وأجور تدفعها لهم ، كما تشترى السلع والمنتجات من القطاع الخاص بثمن تؤديه إلى المنتجين أو الموردين، ويعرف ذلك بالنفقات العامة Public Expenditures.

وهذه النفقات تتطلب توفير أموال، وتحصل الدولة على الأموال من مصادر مختلفة، لعل أهمها الضرائب التى تقتطعها جبراً من القطاع الخاص بما لها من سلطة عامة، بجانب القروض التى يمكن أن تحصل عليها، وإيجارات وعوائد أملاكها، ويشكل ذلك ما يعرف بالإيرادات العامة للدولة Public Revenues.

وسلطة الدولة فى الحصول على الإيرادات العامة وإنفاقها ليست سلطة مطلقة من كل قيد، لأن لهذا النشاط المالى آثاره على القطاع الخاص، فالأموال التى تحصل عليها الدولة، تمثل حرماناً للأفراد من جزء من أموالهم كان يمكن ادخاره أو استثماره لصالح القطاع الخاص، كما أن السلع والخدمات التى تسحبها الدولة من السوق عن طريق الأموال التى تنفقها تؤثر على ظروف العرض والطلب فى هذا السوق، مما يخلق أوضاعاً اقتصادية جديدة بسبب تدخل الدولة.

لذا كان من الضرورى ان تزاول الدولة نشاطها المالى من خلال قواعد منضبطة، ووفق اعتبارات تغلب الصالح العام، وأن يكون للشعب دور فى الرقابة على هذا النشاط، ويبدو ذلك واضحاً من خلال الموازنة العامة للدولة، التى تقدر إيرادات الدولة ونفقاتها لمدة معينة، والتى تعتمد سنوياً من البرلمان([1]).

ويتناول علم المالية العامة القواعد التى تتعلق بالموضوعات الثلاثة الرئيسية للنشاط المالى للدولة: وهى الإيرادات العامة والنفقات العامة والموازنة العامة للدولة.

---

[1] Vito Tanzi and Howell Zee : Fiscal policy and Long – run Growth. IMF Staff Papers, Vol. 44 .No.2. June1997

المالية العامة والمالية الخاصة:

كان آدم سميث يعتقد أن مالية الدولة تحكمها بديهيات ثلاثة three fiscal axioms اشتقها من الخصائص الثابتة فى طبيعة الدولة([1])، وهى:

١- خلود الدولة أى أنها ليست كالفرد ذات أجل محدود، ومن ثم فلا تخشى فناء ثروتها، ولا تبديد الورثة لها، مما يجعل سياستها المالية تختلف عن سياسة الأفراد.

٢- أنها لم توجد لخدمة ذاتها، فشخصيتها الاعتبارية لا وجود لها فى الواقع، ولكنها من صنع الخيال، وغرضها خدمة الأفراد، فلا تسعى إلى تحقيق ربح ذاتى لها، وإنما تسعى لتحقيق النفع العام للجماعة.

٣- أنها ناتج تاريخى، وبالتالى فهى متطورة النظم والأشكال بتطور التاريخ.

وعلى هذا تفترق المالية العامة للدولة عن المالية الخاصة للأفراد، من حيث أهدافها وأساليبها وتنظيمها([2]) فيما يلى:

من حيث الأهداف:

تسعى المالية العامة إلى تحقيق الصالح العام من وراء إنفاق أموالها، لأن هذه النفقات تشبع حاجات عامة لجموع المواطنين، وَفقَ اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة، دون أن يكون الغرض من هذا الإنفاق تحقيق ربح من وراء السلع والخدمات التى توفرها للجمهور؛ إذ يمكن أن يحصل الجمهور على بعض هذه السلع مجاناً أو بمقابل يقل عن سعر السلع المماثلة لها فى السوق.

أما المالية الخاصة فتهدف إلى تحقيق الصالح الخاص، حيث يسعى الأفراد من إنفاق أموالهم إلى إشباع حاجاتهم الخاصة، كما يقيمون المشروعات والمنشآت بهدف تحقيق الربح.

([1]) د. محمد عبد الله العربى، مبادىء علم المالية العامة والتشريع المالى، الجزء الأول، المطبعة العصرية ، القاهرة ، ص ١٥- ص ١٧

([2]) د. محمد حلمى مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٦٠، ص ١٠، ص ١١.

ولكن ذلك لا يعنى أن جميع المشروعات العامة تديرها الدولة دون أن تسعى إلى تحقيق ربح منها، إذ يمكن للدولة من خلال الإدارة الحديثة، واتباع نهج الإدارة بالأهداف أن تدير المشروعات الإنتاجية على نحو يحقق الربح لها، دون أن يجور على الأغراض الاجتماعية الأخرى([١]).

ومن حيث الأساليب :

لدى الدولة سلطات كبيرة فى الحصول على الإيرادات الإجبارية متمثلة فى الضرائب التى تفرضها وتحصلها، فلها أن تصادر الممتلكات أو تجبر الأفراد على القيام بالخدمات دون مقابل. بينما لا يتمتع الأفراد بهذه السلطات، فليس لدى الفرد من فرصة للحصول على الأموال إلا بالعمل، أو أن يكون وارثاً، أو موهوباً له، وإلا خضع لطائلة العقاب. وبالتالى فإن مقدرة الفرد المالية والمصادر المتاحة له للحصول على الأموال هى التى تحدد قدرته على الإنفاق.

ومع ذلك فإننا نلاحظ أن المجتمعات القديمة كانت تتيح لبعض الأفراد الحصول على أموال من الغير جبراً عنهم فى صورة إتاوات لحمايتهم من عدوان الغير([٢]).

كما أن سلطة الدولة فى الحصول على الإيرادات يحدها حالياً الاعتبارات الدستورية والقانونية التى تكفل حماية حقوق الأفراد وممتلكاتهم، فليس للدولة أن تفرض الضريبة أو تحصلها إلا بمقتضى قانون يوافق عليه نواب الشعب، كما أن عقد القرض تحكمه اعتبارات معينة، وتعوق عملية إصدار النقود مشكلة التضخم وارتفاع الأسعار([٣]).

فضلاً عن أن التأميم والمصادرة غير جائزة إلا فى حدود معينة يقررها الدستور، ولم يتبق من الحصول على الخدمات الإجبارية إلا التجنيد الإجبارى فى معظم الدول.

([١]) د. شريف رمسيس تكلا ، : مالية الدولة ، مكتبة سعيد رأفت ، القاهرة ، ١٩٧٩ ص ٢٧

([٢]) كما هو الحال بالنسبة للإتاوات التى كان الفتوات يحصلون عليها فى القرن الماضى فى مصر نظير حماية سكان الحارات من اعتداء الغير عليهم .

([٣]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ٢٥

ومن حيث التنظيم:

لما كانت قدرة الأفراد محدودة فى الحصول على الأموال فإن الفرد يحدد إنفاقه على أساس ما هو متاح لديه من أموال، أى أن الإيرادات هى التى تحدد نفقات الفرد، وهو الأمر الذى تمليه اعتبارات الحيطة والحذر، فليس من الفطنة أن يخطط المرء للإنفاق بأكثر مما يمتلك من أموال وإلا وقعت الأزمات.

أما حرية الدولة فى أن تحصل على الإيرادات العامة بوسائل متعددة تجعلها قادرة على تحديد نفقاتها أولا، ثم تعمل على توفير الإيرادات اللازمة لها من الضرائب والقروض.

ولكن هذا القول لا يصدق فى جميع الحالات، فالفرد يمكنه أن يزيد دخله ببذل جهد أكبر أو القيام بأعمال إضافية، كما قد يجد من الأفضل بالنسبة إليه أن ينفق فى الوقت الحالى بأكثر مما لديه من أموال، على أساس أن لديه فرصة مؤكدة للحصول على أموال إضافية فى المستقبل كميراث متنازع عليه، أو بسبب التضخم وارتفاع الأسعار، التى تجعل شراء السلعة ولو بالقروض فى الفترة الحالية أفضل من تأجيل شرائها للسنوات القادمة حيث ترتفع أسعارها وتقل القيمة الحقيقية للنقود .

كما أن الدولة مقيدة السلطات فى الحصول على الإيرادات على النحو الذى أوضحناه من قبل، مما يضطرها إلى ضبط إنفاقها على ضوء المتاح لديها من إيرادات وفق اعتبارات الطاقة الضريبية، وظروف الحصول على القروض، ولارتفاع معدلات التضخم، وغيرها.

تعريف علم المالية العامة :

للمالية العامة Public Finance تعريفات عدة([1])، حيث تشير فى معناها التقليدى إلى العلم الذى يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة اللازمة

([1]) أما لفظ المالية finance فقط فيعرف بأنه كل ما يتعلق بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية، فهو ينصرف إلى الهيئات والمبادىء والأدوات والإجراءات الخاصة بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية فى الاقتصاد، والتى تحتوى على مدفوعات بالنقد والإئتمان والأوراق المالية، وكذلك وضع المدخرات النقدية تحت تصرف الأفراد والهيئات العاملة للقيام بالاستثمارات. أنظر: د. محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، الاسكندرية ١٩٩٢، ص ٨، ص ٩

لتغطيتها، أو إلى العلم الذى يدرس الوسائل التى تحصل بها الدولة على إيراداتها، حتى تتمكن من تغطية نفقاتها، أو هو العلم الذى يبحث فى كيفية توزيع الأعباء العامة على جميع أفراد المجتمع(١).

وتعبر هذه التعريفات عن الفكر التقليدى الذى كان سائداً حتى منتصف القرن التاسع عشر للمالية العامة(٢)، باعتبارها العلم الذى يسعى لتحقيق هدف وحيد هو تغطية النفقات العامة من خلال تحصيل الإيرادات العامة أى كيفية توزيع الأعباء العامة على مختلف الأفراد.

فالفكر التقليدى لا يرى للمالية العامة سوى غرض مالى، هو تغطية نفقات الدولة عن طريق الأموال التى تقتطع من أفراد المجتمع، ويوزع عليهم عبء هذا الاقتطاع توزيعاً عادلاً، ومن ثم تقف المالية العامة على الحياد(٣) تجاه حركة الأسواق، وكيفية ممارسة الأفراد لنشاطهم الاقتصادى، وما يحصلون عليه من دخل.

والنظر إلى المالية العامة على أنها محايدة هى نظرة واهمة، إذ يستحيل أن تقتطع الدولة مالاً من الأفراد، وتعيد إنفاقه بصورة مختلفة عما كان يمكن للفرد أن ينفقه، دون أن يكون لإيرادات الدولة ونفقاتها تأثير على النشاط الاقتصادى والظروف الاجتماعية للمجتمع، ولذلك كان تعريف المالية العامة على أنها مجرد نفقات تمولها إيرادات تعريفاً لا يتفق مع طبيعة المالية العامة ودورها الحقيقى.

لذا تعرف المالية العامة(٤) فى الفكر المعاصر بأنها دراسة لمصروفات وإيرادات الدولة والهيئات العامة على اختلاف أنواعها، وبيان مدى تأثيرها

---

(١) د. محمود الطنطاوى الباز: أدوات وسياسة المالية العامة، فى: د. محود الطنطاوى الباز، ود. طارق محمود عبد السلام: المالية العامة والتشريع الضريبى، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص ٤.

(٢) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ص ١٧، ص ١٨

(٣) د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز: المالية العامة، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٨

(٤) تطلق بعض الكتابات على هذا العلم لفظ القطاع العام public sector بمعناه الواسع الذى لا يقتصر على المنشآت العامة التى تملكها أو تسيطر الدولة عليها، وإنما يشير إلى النظام -

فى تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى فى الدول، واستغلال الموارد العامة لتحقيق مختلف الأهداف القومية([1]).

أو هى([2]) العلم الذى يدرس العلاقات الاقتصادية التى تظهر فى العمليات التى ينطوى عليها النظام المالى فى مجال تكوين وتوزيع واستخدام الأرصدة المالية من قبل الدولة فى ظل النظم الاجتماعية والاقتصادية المختلفة.

وهذا التعريف الحديث يبين أن للمالية العامة أغراضاً أخرى غير الغرض المالى، فهى بجانب كونها تهتم بتمويل النفقات العامة التى تحتاجها الدولة، فإنها تؤثر فى العلاقات الاقتصادية والاجتماعية من خلال وسائلها([3]) فى الحصول على الإيرادات، وسياستها فى الإنفاق.

ولا يكتفى بعض الكتاب([4]) بأن تكون المالية العامة معنية بدراسة كيف تمارس الدولة نشاطها المالى، وإنما يجب أن تتجاوزه لمعرفة كيف نستخدم أدوات المالية العامة فى إحداث المتغيرات اللازمة لتحريك الاقتصاد القومى، والنتائج والعلاقات الاقتصادية التى ينطوى عليها النظام المالى للدولة، ضمن ما يعرف بالسياسة المالية Fiscal Policy، باعتبارها الأقرب دلالة على الجوانب المختلفة التى يجب أن يشتمل عليها علم المالية العامة .

= الخاص الذى تستخدم الدولة ممتلكاتها بمقتضاه (بما فيها المنشآت العامة) والذى يمكنها من التدخل فى الحياة الاقتصادية بأشكال مختلفة، أو للتعامل مع المشكلات الاقتصادية الاجتماعية، ومن ثم فإن القطاع العام بهذا المعنى يتناول كل الإجراءات الحكومية التى تؤثر فى الاقتصاد ككل. وهو ما يتفق مع نطاق علم المالية العامة public finance

أنظر: S.A. Sosna: Public Enterprises in Developing Countries. Progress: Publishers. Moscow. p. 9

([1]) د. أنور اسماعيل الهوارى: مبادىء علم المالية العامة، القاهرة ١٩٩٧، ص ٥، ود. رفعت المحجوب : المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٥، ص ٣٠

([2]) د. محمود عبد الفضيل ود. محمد رضا العدل، مبادىء المالية العامة، مع إشارة خاصة لتطور النظام المالى المصرى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢، ص ٢٢

([3]) د. زكريا محمد بيومى: مبادىء المالية العامة، الولاء للطبع والنشر بشبين الكوم، غير محدد سنة النشر، ص ٦

([4]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٥

ويعتبر اصطلاح المالية العامة أوسع نطاقاً من اصطلاح مالية الدولة([1])، فالمالية العامة تطلق على المصروفات والإيرادات المتعلقة بالهيئات العامة على اختلاف أنواعها، فهي تتضمن علاوة على مالية الدولة - بمعناها الضيق - مالية الهيئات العامة والهيئات المحلية، وبالتالي تعتبر مالية الدولة جزءاً من المالية العامة.

تاريخ دراسة المالية العامة :

ظلت المالية العامة لسنوات عديدة شيئاً غامضاً لا يمكن تصوره، ويتضمن موضوعات غير متصلة، على الرغم من أن الدول القديمة كان لديها العديد من المنشآت، وزاولت الكثير من الأنشطة لتوفير الموارد المالية للحكومة دون أن ينظر إلى المالية العامة كعلم، لأسباب منها([2]):

١- كانت أهمية وسلطات الدولة مبالغاً فيها، ولم يكن ثمة تقدير كبير لحرية الأفراد ورفاهيتهم والأهمية الاقتصادية للقطاع الخاص، فقد كانت الدول حرة فى أن تنتزع مساهمات الأفراد دون قيود، إلى الحد الذى يتيح لها حق مصادرة أموالهم. ومن ثم لم يكن هناك مجال لسياسة مالية تحقق العدل للأفراد أو التوزيع الملائم للعبء الضريبى أو الاستخدام الصحيح للإيرادات العامة بما يحقق الرفاهية العامة .

٢- موقف القدماء من الأنشطة الصناعية والتجارية، حيث النظرة المتدنية للعمل واعتباره متنافياً مع الكرامة، والتقدير الكامل للنبلاء الذى يزاولون الحرب والقتال، فالعبيد هم الذين يزاولون الزراعة والتجارة والصناعة. وهذه الأنشطة هى النبع الذى تغترف منه الدولة ضرائبها. وقد أدى انتزاع الضريبة الكبيرة عنوة إلى تحول الكثير من المواطنين إلى عبيد أو فقراء.

٣- كانت الوظيفة الأساسية للدولة هى الحماية من العدوان الداخلى والغزو الخارجى (الدولة الحارسة)، ولم تكن الدولة تنفق على هذه الوظيفة،

([1]) د. محمد حلمى مراد ، ص ٣.

([2]) S. K. Singh : Public Finance in Developed and Developing Countries. S. Chand & Company LTD. New Delhi, 1982. pp.1-2

بل كان الأفراد يساهمون بأرواحهم وما يمتلكونه من عتاد فى الحروب بلا مقابل.

ثم تطور الأمر وأصبح الجنود يتقاضون أجراً، والعتاد يكلف الدولة مالا، ثم أخذت وظائف الدولة الأخرى فى الظهور متتالية من الحفاظ على السلم الداخلى والنظام والأمن، وتنظيم مرفق العدل، والمحافظة على الدين، ودعم سيادة الدولة، إلى القيام بالأعمال العامة، بما فى ذلك إنشاء الأهرامات والطرق والقنوات وأقواس النصر triumphal arches ونظم البريد ولم يكن للإنفاق على التعليم من وجود فى الدولة القديمة كما هو معترف به الآن .

ومع ذلك فقد اهتم المسلمون الأوائل بمالية الدولة، منذ البدايات الأولى للدولة الإسلامية، فبجانب القواعد التى أرساها القرآن الكريم والسنة النبوية لتنظيم المال العام وحرمته وضوابط إنفاقه، اندلعت أولى الحروب الإسلامية بعد وفاة الرسول صلى الله عليه وسلم فى عهد الخليفة الأول أبى بكر الصديق، ومن أهم أسبابها امتناع بعض المسلمين عن آداء الزكاة أحد أهم الموارد المالية فى الإسلام .

وقد فرق الفقه الإسلامى بين مال الله والمال الخاص، واقترب مفهوم مال الله من المال العام الذى تملكه الجماعة، وليس للسلطان أو الحاكم أن يتصرف فيه بدون ضابط.

ثم ظهرت الكتابات السياسية التى تناولت الأحكام السلطانية، وقد أفردت قسماً خاصاً لأحكام المال الشرعية، خاصة ما يتعلق بالجيش أو بيت المال، واهتمت مؤلفات الأدب السلطانى بمعالجة المسائل المالية فى علاقتها بالملك([1]).

وتبارى الكتاب المسلمون الأول فى تحديد القواعد التى تحكم مالية الدولة، بصورة تدل على سبقهم لكثير من المبادىء المالية التى تنسب حالياً إلى الكتاب الغربيين اللاحقين عليهم. ومن الأمثلة على ذلك كتاب "الخراج"

([1]) عبد اللطيف حسنى: المال والسلطان: من أجل ترشيد مالية الدولة السلطانية، مجلة الاجتهاد، العددان ٣٤، ٣٥، شتاء وربيع ١٩٩٧، ص ٢٧٦- ص ٢٨٩

لأبى يوسف(١) الذى يعد وثيقة مهمة فى تصوير الأحوال المالية والاجتماعية فى عصر هارون الرشيد، وقد تضمن الكتاب بياناً بموارد (إيرادات) الدولة على اختلافها، ومصارفها، وبين الطريقة المثلى لجمعها، وتعرض لبعض الواجبات التى يلزم بيت المال القيام بها(٢).

كما اهتم الماوردى(٣) فى كتابه "تسهيل النظر وتعجيل الظفر" الذى اهتم بتصوير ميزانية الدولة مشيراً إلى أهمية وجود فائض فيها، ومحذراً من أن يكون بها عجز، ومبيناً أنه لا خوف من توازن الميزانية فى حالة السلم فقط.

وتناول ابن خلدون(٤) فى "المقدمة" نظام الجبايات (الضرائب)، وأسباب فرضها، وتعددها، وحجم ونوعية الجبايات، وارتباطها بالنظام السياسى والاجتماعى للدولة.

ولم يبدأ اهتمام الغرب بمالية الدولة إلا فى القرون الوسطى التى ساد فيها عصر الإقطاع، وانقسم المجتمع إلى مقاتلين وفرسان يمتلكون الأراضى وعوائدها، وفلاحين وحرفين يخدمون مالك الأرض.

---

(١) أبو يوسف هو يعقوب بن إبراهيم بن حبيب الأنصارى، المعروف بأبى يوسف، ولد عام ١١٣هـ /٧٣١م بالكوفة، ويعد من أشهر تلاميذ الإمام أبى حنيفة النعمان وله الفضل فى نشر مذهبه. ومن مؤلفاته: كتاب اختلاف أبى حنيفة وابن أبى ليلى، وكتاب الرد على سير الأوزاعى، وكتاب الخراج .

(٢) راجع: د. محمد ضياء الدين الريس: الخراج والنظم المالية للدولة الإسلامية، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٩.

(٣) الماوردى هو أبو الحسن على بن محمد بن حبيب، ولد بالبصرة عام ٣٦٤هـ /٩٧٤م، وتوفى ببغداد عام ٤٥٠هـ / ١٠٥٨م، ومن أهم مؤلفاته: أدب الدين والدنيا (٤٢٠هـ)، ونصيحة الملوك (٤٢٥هـ)، وقوانين الوزارة وسياسة الملك (حوالى ٤٢٧)، وتسهيل النظر وتعجيل الظفر (٤٣٢هـ) .

(٤) ابن خلدون ولى الدين ابو زيد عبد الرحمن بن الحسن بن جابر بن محمد بن إبراهيم بن عبد الرحمن بن خالد (خلدون)، ولد عام ٧٣٢هـ/ ١٣٣٢م بتونس ، ويعد رائد علم الاجتماع، وتطلق المقدمة على المجلد الأول من سبع مجلدات يتكون منها كتابه: "العبر وديوان المبتدأ والخبر".

بينما لم يبدأ اهتمام الغرب بمالية الدولة إلا فى القرون الوسطى، التى ساد فيها الإقطاع، وانقسم المجتمع إلى مقاتلين فرسان يملكون الأرض، وفلاحين وحرفين يخدمون الأرض وملاكها، وكان الإقطاعيون يعيشون على إيرادات الأراضى. وكانت مالية الدولة مختلطة بمالية الحاكم، دون رقيب أو حسيب، ولما زادت النفقات العسكرية والغزو كانت تمول بعض نفقات الدولة مما يقدمه الأغنياء إلى الملك طواعية واختياراً، ولما زادت النفقات بصورة كبيرة خلال القرن السادس عشر، وأصبح من المتيقن عدم إمكان الوفاء بهذه النفقات من التمويل الذاتى أو الاختيارى الذى يقوم به الملك والأمراء، أدى البحث فى موارد جديدة إلى ظهور(١) ما يعرف بفن إدارة شئون الدولة statecraft، والتى دعت بعض الكتاب المعاصرين لهذه الحقبة إلى دراسة القواعد الصالحة لإدارة أملاك الدولة، وأملاك الأمراء، وكان للمفكرين الألمان قصب السبق فى هذا الميدان، حيث قام أساتذة علم السياسة ورجال الإدارة الذين عرفوا بأهل المجلس أو الديوان cameralist(٢) على دراسة هذه القواعد فى الجامعات الألمانية ليؤدى مهمة المالية العامة خلال النصف الأول من القرن الثامن عشر(٣).

ومع ظهور الدويلات المستقلة(٤)، ونمو الوعى السياسى وانتشار الأفكار الديموقراطية، انفصلت الذمة المالية للحاكم عن الدولة، وأخذ الاهتمام بدراسة مالية الدولة وضرورة تنظيمها يتنامى.

ويعتبر مؤلف آدم سميث ثروة الأمم The Wealth of Nations فى عام ١٧٧٦، أساساً لدراسة المالية العامة فى إنجلترا والقارة الأوربية. على

---

(١) J.A. Schumpeter :History of Economic Analysis . George Allan and Unwin , 1955 .. pp. 163-164

(٢) تشتق كلمة Cameralist من كلمة camera اللاتينية أو kammer باللغة الألمانية والتى تعنى الغرفة، ويعدهم شومبيتر (مؤلفه السابق ص ١٥٩ -ص١٦٠) من استشارى رجال الإدارة وهم المقربون من مجلس الحكم، ولذا أطلق عليهم أهل المجلس أو الديوان.

(٣) د. محمد عبد الله العربى ، ص ١٩

(٤) يعتقد شومبيتر J. A.Schumpeter أن المالية العامة بمفهومها الذى نعرفه اليوم، وخاصة موضوعات الضرائب الحديثة، قد طورت فى القرن الخامس عشر فى المدن والجمهوريات الإيطالية، وعلى الأخص فلورنسا والمدن الألمانية الحرة .

الرغم من أن دراسته للمالية العامة كانت جزءاً من دراسته للاقتصاد، ولم تحتل سوى القسم الأخير من هذا الكتاب.

وأطلق ريكاردو على مؤلفه فى علم الاقتصاد عنوان أصول الاقتصاد السياسى والضرائب The principles of the Political Economy and Taxation، وتبعهما فى ذلك مؤلفات كثيرة، إلى أن انفصلت المالية العامة تدريجياً عن كتب الاقتصاد لازدياد أهميتها، وأصبحت موضوعاً مستقلاً([1]).

ومن أوائل الكتب التى تناولت علم المالية العامة مستقلاً عن علم الاقتصاد مؤلف باستابل المالية العامة١٨٩٢ Public Finance ، ثم دالتون: أصول المالية العامة ١٩٢٢ Principles of Public Finance

ثم أخذت تظهر فى السنوات الأخيرة بعض الدراسات التى تدمج المالية العامة فى الاقتصاد من جديد، وخاصة فى ظل النظم الاشتراكية والتخطيط الشامل([2]).

الاعتراف بالمالية العامة كعلم مستقل

لعل تقسيم جاستى للمالية العامة (إيرادات ونفقات وإدارة) يبرر الاعتراف بالمالية العامة كعلم على أساس أن هذه الموضوعات تتصل بالميزانية، والميزانية هى التى تمثل الخطة القومية للدولة .

بيد أن هذا التبرير يدلل فقط على موضوع المالية العامة التقليدية([3]) التى كانت تدعو إلى توازن الميزانية كأداة لضبط نفقات الدولة وإيراداتها، أما وقد

([1]) لا زالت هناك العديد من المؤلفات التى تعتبر المالية العامة فى بعض مظاهرها فرعاً من فروع الاقتصاد يطلقون عليه اسم الاقتصاد المالى Financial Economy، ومن هذه المؤلفات :

A.G. Buehler: Economics of Public Finance, New York . 1943,
Allene & Brownley : Economics of Public Finance , New York 1984.

مثبتان فى: د. محمد حلمى مراد، ص ١٣، هامش ١، وأنظر أيضا : AA. Prest, op. cit

([2]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٢٢

([3]) وقد جمع تعريف دالتون للمالية العامة موضوعاتها التقليدية الثلاثة ، حيث رأى أن علم المالية العامة هو "دراسة كل من إيرادات ونفقات السلطات العامة، وموازنة كل منهما بالأخرى" أنظر:
H. Dalton : Principles of Public Finance . 9th ed. London . p.1

استخدمت هذه الإيرادات والنفقات فى إطار السياسة المالية للدولـــة، التـــى لا تدخل فى إطار ميزانية الحكومة فقط، ولكن فى إطار الميزانيـــة الاقتصاديـــة للدولة ككل، فإن الأمر يتطلب دراسة المالية العامـــة فـــى إطـــار الاقتصـــاد القومى(١).

وفى رأينا أن المالية العامة علم مستقل عن غيره من العلوم، يتناول فـــن إدارة النشاط الاقتصادى للدولة، ولهذا الفن أدواته الخاصة التى تســـاهم فـــى تفعيل السياسة المالية للدولة على نحو معين. وذلـــك علـــى الرغـــم مـــن أن موضوعاتـــه تتصل بجوانب مختلفة تتم دراستها فى فروع أخـــرى للعلـــوم، شأنه شأن غيـــره من العلوم التى تعتبر جميعها لبنات متراصة فـــى صـــرح الفكر الإنسانى .

وتوصف المالية العامة بأنها فن سياسى Political Art وعلـــم اجتمـــاعى Social Science فهى كفن سياسى تعرض لنا سلسلة من النتـــائج والمبـــادىء والأحكام بالنسبة لموضوعات معينة ذات صبغة عملية يسترشد بـــها رجـــال الحكومة والمشرعون والباحثون(٢)، وهى كعلم اجتماعى تراعـــى الظـــروف التى يمر بها المجتمع وتحاول التكيف معها وتطور أدواتها بما يحقق صـــالح المجتمع.

ويمكن استخدام طرق البحث الاستنباطية deductive method والاستقرائية inductive method المعمول بهما فى العلوم الاجتماعية للبحـــث فـــى علـــم المالية العامة باعتبار أن كلاً منهما يكمل الأخرى، فبالطريقة الاستقرائية يتـــم تجميع واستخدام البيانات والاحصاءات المتعلقة بالظواهر المالية المختلفة، ثـــم يتم ربط النتائج المستخلصة منها بطريقة البحث الاستنباطى، لاختبـــار مـــدى صحة النتائج وتطبيقها فى الظروف الخاصة والمختلفة(٣).

---

(١) د. زين العابدين ناصر: مبادىء علم المالية العامة، الجزء الأول، طبعـــة ١٩٩٣/١٩٩٢ ص ٧- ص١٠

(٢) د.عبد المنعم فوزى: مالية الدولة والهيئات المحلية، منشاة المعارف، الأسكندريـــة، ١٩٦٤، ص ١٨

(٣) د. عبد المنعم فوزى ، ص ١٨، ص ١٩

عناصر علم المالية العامة :

يتضمن علم المالية العامة عنصرين رئيسيين هما: المالية (أو النشاط المالى)، والعامة (أو الدولة). ويساهم التعرف عليهما فى تحديد نطاق علم المالية العامة:

أ – النشاط المالي :

يقصد بالنشاط المالى (أو المالية) العلاقات الاقتصادية التى تترتب على قيام الدولة بخلق أو استخدام الموارد النقدية والأرصدة المالية .

أى أن النشاط المالى يتعلق بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية، ومنها: الإنفاق الاستهلاكى، والمرتبات والأجور، والقيام بالتحويلات النقدية، وتحصيل الضرائب والرسوم، واقتراض الدولة، ومنح الإئتمان للأفراد والهيئات والمشروعات والدول، والاستثمار، والتعامل فى الأوراق المالية، وتكوين المدخرات النقدية وغيرها[1].

ب – الدولة :

يختص علم المالية العامة بما تقوم به الدولة من نشاط مالى، وعلى هذا فلا يختص بالنشاط المالى للأفراد أو جيات القطاع الخاص.

ويقصد بالدولة فى مفيوم القانون العام: الوحدات الحكومية من وزارات وإدارات ومصالح وهيئات عامة قومية ومحلية (كمجالس المحافظات والمدن والقرى، ومجالس الولايات فى الدول الفيدرالية) .

كما يدخل فى نطاق المالية العامة نشاط القطاع العام، وهى الوحدات ذات الطابع الاقتصادى والتجارى والمالى التى تتولى توزيع أو إشباع حاجات عامة.

علاقة علم المالية العامة بغيره من العلوم :

يتصل علم المالية العامة بعدد من العلوم الإنسانية منيا:

---

[1] د. محمد حامد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الأسكندرية ، ١٩٨٤/١٩٨٥، ص ٧ – ١٨، ود. محود الطنطاوى الباز، ص ١٤

أ - المالية العامة والاقتصاد :

تعتبر الحاجات على اختلاف أنواعها محور اهتمام علم الاقتصاد باعتباره علم يهتم بتنظيم الحاجات الإنسانية على اختلاف أنواعها (عامة وخاصة) على الموارد المحدودة (مشكلة الندرة)، بينما ينصب علم المالية العامة على دراسة الحاجات العامة وكيفية إشباعها بممارسة جزء من النشاط الاقتصادى والمالى وهو النشاط الاقتصادى والمالى العام، ولذا عرفت الصلة بين العلمين بأنها صلة الفرع (المالية العامة) بالأصل (الاقتصاد) أو صلة الجزء بالكل([1]).

والتأثير بين علمى الاقتصاد والمالية العامة تأثير تبادلى، حيث تتأثر مالية الدولة بالأوضاع الاقتصادية، فزيادة الحصيلة الضريبية مرهونة بزيادة الدخل القومى، كما أن اختلال الأوضاع المالية يؤثر سلباً على الحياة الاقتصادية، فعجز الميزانية وتمويلها بالإصدار النقدى الجديد يؤدى إلى زيادة الأسعار وارتفاع معدلات التضخم مما يصيب النشاط الاقتصادى بالكساد([2]).

ب - المالية العامة وعلم السياسة :

بين علم المالية العامة وعلم السياسة صلة مباشرة([3])، فالمشكلات المالية، وخاصة التى تتعلق بفرض الضرائب شديدة الوطأة على المواطنين كانت سبباً لقيام الثورات، وإنشاء البرلمانات، ويشهد على ذلك قيام الثورة الفرنسية وإنشاء البرلمان البريطانى، وقد أدى الارتباك المالى الذى حدث فى عهد الخديوى إسماعيل خلال القرن التاسع عشر إلى احتلال مصر عقب أزمة الديون الأجنبية([4]).

كما أن الظروف السياسة ونظام الحكم فى الدولة يؤثر فى ماليتها العامة، فتزيد النفقات والإيرادات العامة أو تقل، وتفيض بالتالى الميزانيات أو تحقق عجزاً لأسباب عدة من بينها ديموقراطية نظام الحكم أو ديكتاتوريته ، ومدى

( ) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٢١

([2]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ٢٥

([3]) Dalton . H. . principles of public Finance . 1948. p. 3

([4]) د. محمد حلمى مراد ، ص ١٤

حسن علاقاته الخارجيـــة، وتوفـيره للحريـــة اللازمـــة لانتعـــاش النشـــاط الاقتصادى.

والعلاقة بين المالية العامة وعلم السياســة علاقــة تبادليــة[١]، إذ تؤثـر الأوضاع المالية على الحياة السياسية، ويبدو ذلك جلياً فى الحملات الانتخابيـة حيث تحتل موضوعات المالية العامة مكاناً بـارزاً فـى برامـج المرشـحين ودعاياتهم، وتكون محوراً للوعود أو الرشاوى الانتخابية التى تتنوع ما بيـن تقديم الدعم ورفع الأجور والمرتبات إلى تخفيض الضرائـب وتيسـير سـبل الإئتمان.

كما تترجم المالية العامة قدرات السلطات الحاكمــة وأهدافـها السياسـية والاقتصادية والاجتماعية، ويتضح ذلك حين يعمل النظام الحاكم على خدمـة طبقة اجتماعية على حساب الطبقات الأخرى، فحين ينحـاز إلـى الطبقـات الفقيرة أو الطبقات العاملة يصاغ النظام الضريبى بشكل يساعد علـى تقليـل الفوارق الاجتماعية، وتزداد النفقات الإدارية والاجتماعية، والعكـس حيـن ينحاز النظام الحاكم إلى الطبقة الغنية يزاد العبء الضريبى علـى الطبقـات الأخرى، وتزاد نفقات المرافق العامة التى تساهم فى مزيد من الاستثمار.

ويحدد المذهب السياسى للدولة اتجاهات المالية العامة فيـها[٢]؛ فالدولـة التى تتبع المذهب الرأسمالى وتعنى بالحرية الفردية، تميل إلى تحديـد حجـم ونوع الخدمات العامة التى تقدمها للأفراد، ويقتصـر دور الضرائـب علـى تغذية الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة (الدور المـالى فقط).

أما الدول التى تتبع المذهب الاشتراكى وتهتم بالعدالة الاجتماعيـة فـتزيد من حجم ونوع الخدمات العامة التى تقدمها للأفـراد، وتتجـاوز الضرائـب دورها المالى إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تـهدف إلـى تقريـب الفوارق بين الطبقات وتحقيق العدالة الاجتماعية.

---

(١) د.شريف رمسيس تكلا ، ص ٢١، ص ٢٢

(٢) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ٢١

جـ - المالية العامة والقانون :

بين المالية العامة والقانون صلة وثيقة، حيث ينظم القانون سلطات الدولة فى الحصول على الإيرادات العامة، ويضع القواعد التى تكفل عدم الإسراف فى النفقات العامة، وبما يضمن العدالة فى تحمل الأعباء العامة، دون الإخلال بحقوق الأفراد وأموالهم. كما تصاغ برامج الدولة الاقتصادية فى صورة تقديرات كمية للإيرادات والنفقات العامة خلال سنة مقبلة تعرف بالموازنة العامة للدولة التى لا يمكن تنفيذها إلا بعد صدورها بقانون.

ولقد كانت المالية العامة لفترة طويلة فرعاً من القانون الإدارى أو القانون العام يعرف بالتشريع المالى، ثم استقل عنه، بعد الاعتراف بذاتيته التى تميزه عن قواعد القانون العام([1])، وأصبحت له قوانينه الخاصة به، كالقوانين الضريبية، وقانون الموازنة العامة للدولة.

ويكفى أن الدستور قد وضع الضوابط التى تنظم مالية الدولة، فقد نص الدستور المصرى، على سبيل المثال، على أن:

١- يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية، ولا تعتبر نافذة إلا بموافقته عليها([2]).

٢- إنشاء الضرائب، وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من آدائها فى غير الأحوال المبينة بالقانون([3]) .

٣- ينظم القانون القواعد الأساسية لجباية الأموال العامة، وإجراءات صرفها([4]).

٤- لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض، أو الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة فى فترة مقبلة إلا بموافقة مجلس الشعب([1]).

([1]) د. زين العابدين ناصر ، ص ٤، ص ٥

([2]) المادة رقم ١١٥

([3]) المادة رقم ١١٩

([4]) المادة رقم ١٢٠

ومن ثم فإن الارتباط بين المالية العامة والقانون هو ارتباط يتعلق بالشكل والموضوع، فمن حيث الشكل تتخذ معظم القواعد التى تحكم المالية العامة شكل القانون بمعناه الواسع الذى يدخل فيه القواعد والقرارات الإدارية، ومن حيث الموضوع فإن كلا من القانون والمالية العامة يرميان إلى تحقيق العدالة الاجتماعية([٢]).

د - المالية العامة والمحاسبة :

وللمالية العامة صلة وثيقة بالمحاسبة، حيث يتطلب إعداد الموازنة العامة للدولة الإلمام بقواعد المحاسبة الحكومية، كما أن تحديد الربح الضريبى يقوم أساسا على الربح المحاسبى ثم تجرى التعديلات اللازمة بالإضافة أو الخصم للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة وفقا للقانون.

هـ - المالية العامة والإحصاء :

وللمالية العامة صلة بعلم الإحصاء باعتبار أن البيانات الإحصائية تساعد فى تحديد السياسة المالية وتقييمها، وتحليل النفقات العامة والإيرادات العامة.

كما تساعد البيانات الإحصائية المتعلقة بعدد السكان وحجم الدخل وطبيعة الأنشطة المختلفة وغيرها من المعلومات فى تحديد توجهات الانفاق العام ومصادر ايرادات الدولة فى السنوات التالية([٣]).

. وقد زاد الاهتمام بالبيانات الإحصائية ، والمعلومات عموما، فى دراسة المالية العامة باعتبارها إحدى الوسائل التى تعين على سلامة الحكم على الوضع المالى للدولة .

و - المالية العامة وعلم النفس :

وتساعد معرفة علم النفس على توضيح الكثير من مسائل المالية العامة التى لها اتصال بسلوك الإنسان ، كالضرائب مثلا، وما يرتبط خاصة

([١]) المادة رقم ١٢١

([٢]) د. شريف رمسيس تكلا، ص ٢٠

([٣]) د. زين العابدين ناصر ، ص ٣٥

بموضوعات التهرب الضريبي ونقل العبء وتجنب الضريبة وغيرها، بل إن هناك من الدراسات التي تهتم ببحث علم نفس المموليـن الخاضعين للضرائب.

ز - المالية العامة وعلم الاجتماع :

ويتصل علم المالية العامة بعلم الاجتماع، وذلك حين تؤثر الإجراءات والسياسات المالية على طبقات المجتمع، فالضريبة التصاعدية تهدف إلى تقليل الفوارق بين الطبقات، كما يقر التشريع الضريبي منح المموليـن خصومات مقابل الأعباء العائلية بقدر حالة الشخص الاجتماعية، وخصومات أخرى لضمان حد أدنى للمعيشة.

كما يساهم الإنفاق في تقديم الدعم والإعانات للطبقات الفقيرة، وفي إنشاء المرافق العامة، وتهيئة البنية الأساسية لتشجيع الاستثمار وزيادة الدخول.

ح - المالية العامة وعلم التاريخ :

تعتبر دراسة التاريخ نبراسا للمهتمين بعلم المالية، يستدلون منه على أصول هذا العلم، ومبادئه، وتطور أشكال الإيرادات، وصور النفقات العامة، وذلك لتفهم الظروف التي أدت إليها، وإمكانية تطورها بما يتفق مع الظروف والأوضاع المعاصرة.

فمن يقرأ التاريخ يمكنه التعرف على تطور نظم الضرائب، منذ العصر الفرعوني وحتى الآن، كما يتبين تطور أشكالها، وطرق تحصيلها، وأصول الضمانات القانونية التي تحيط بها، بجانب التعرف على الإنفاق العام عبر التاريخ، وتطور أسس الموازنة العامة على ضوء الوقائع التاريخية التي أثرت فيها.

الفصل الأول

دور الدولة في إشباع الحاجه العامه

الفصل الأول

دور الدولة فى النشاط الاقتصادى

تقسيم :

مر دور الدولة الاقتصادى بعدة مراحل عبر التاريخ، وكان لكل مرحلة منها تأثيره على مالية الدولة، وقد تأثرت مصر كغيرها من الدول بهذا التطور. ونبين ذلك فى مبحثين، نخصص أولهما لتطور الدور الاقتصادى للدولة بوجه عام، ونبين مدى تأثر مصر بذلك التطور فى المبحث الثانى:

المبحث الأول

تطور الدور الاقتصادى للدولة

للدولة مكانها ودورها الاقتصادى منذ بدء التاريخ، ولكن هذا الدور يتسع أو يضيق تبعاً للأفكار الرائجة والسياسات المتبعة. وقد تناول المفكرون من آدم سميث([1]) إلى ماركس([2]) نماذج مختلفة لدور الدولة.

وللفلسفة السياسية اتجاهان متميزان فى هذا الصدد هما الاتجاه العضوى والاتجاه الميكانيكى([3]):

أولاً : **الاتجاه العضوى** organic approach

وفقاً لهذا الاتجاه ينظر إلى المجتمع على أنه كيان عضوى، وكل فرد فى هذا المجتمع هو جزء من هذا الكيان، لا يمكن أن ينفصل عنه، والحكومة بمثابة القلب لهذا الكيان.

([1]) دعا آدم سميث فى كتابه ثروة الأمم عام ١٧٧٦ إلى دور محدود للحكومة حيث تؤدى المنافسة ونية الربح بالأفراد إلى تحقيق مصالحهم الخاصة ، التى تصب فى الصالح العام ، ويكون دور الدولة محدوداً لتصحيح فشل الأسواق ولتقديم السلع العامة الأساسية بما فى ذلك القانون والنظام والدفاع الوطنى والمرافق المادية الأساسية .

([2]) دعا ماركس فى القرن التاسع عشر إلى دور أكبر للدولة تسيطر به على جميع وسائل الإنتاج معتبراً الملكية الخاصة هى سبب الشر فى المجتمع .

([3]) Harvey S. Rosen , pp. 5-6

ولايمكن اعتبار هذا المجتمع كالآلة التى يسهل فك أحد أجزائها واستبداله بجزء آخر، وإنما هى كالجسد الذى يساهم كل عضو منه فى مصلحة الجميع، ومن ثم فإن الفرد الجيد هو الفرد النافع لوطنه، حيث يجب أن تكون الغلبة للمجتمع على حساب مصلحة الفرد.

ويتبنى هذا الاتجاه الفكر الشيوعى الذى يسمو بمكانة الدولة على مكانة الفرد، ويغلب الصالح العام للمجتمع على المصلحة الفردية، مما يبرر تدخل الحياة فى سائر النشاط الاقتصادى، ولا يكون للقطاع الخاص من دور كبير فى المجتمع.

الاتجاه الميكانيكى للحكومة Mechanistic view of the government

يرى أنصار هذا الاتجاه أن العالم البشرى كائن حى تطور كما تطورت الكائنات الحية الأخرى فى عالم الحيوان والنبات([1]). وهذا التطور تم تلقائياً mechanical، ويقوم أساساً على أن البقاء للأقوى، الذى يسعى إلى تجميع كل القوى التى تمكنه من التمتع بما توفره الحياة من وسائل للعيش .

وحتى تنتظم الحياة فى المجتمع فإن هناك حاجة إلى وجود سلطة عليا تكون بيدها القوة اللازمة لوضع الضوابط الكفيلة بتنظيم حريات الأفراد، وتوفير ما يلزمهم من حاجات لا يمكن لكل فرد أن يحققها بنفسه.

وينظر أنصار هذا الاتجاه إلى الحكومة على أنها ابتكار من بنات أفكار الأفراد، ابتدعوها كوسيلة لتحقيق أفضل أهدافهم، فالحكومة كالوديعة Trust التى تودع أمانة فى يد موظفيها لصالح أفراد المجتمع، ويقع عليهم عبء العمل لصالح أصحاب الوديعة، أى الأفراد. ومن ثم لا يجب أن تتدخل الدولة فى حياة الأفراد إلا بما يضمن الحفاظ على هذه الوديعة ورعايتها.

ويتبنى هذا الاتجاه المذهب الرأسمالى، الذى يعطى الفرد المكانة الأولى، وله على الدولة حق حمايته، وتهيئة المناخ الملائم لمزاولة نشاطه، لأن

([1]) H. Spencer : Social Static , New York , 1879, p. 127

مثبت فى: د. خالد الشاوى: نظرية الضريبة والتشريع الضريبى الليبى، منشورات جامعة بنغازى ، الطبعة الأولى، بيروت، ١٩٧٥، ص ٥٥- ص ٦٠

مصلحة المجتمع تتكون من مجموع مصالح الأفراد ، ولا يمكن للحياة الفردية أن تنعم أو تزدهر فى غياب الحكومة أو سلطة الدولة.

وحتى تقوم الدولة بدورها المنشود، فإنه من الملائم أن تحتكر سلطة الإكراه أو الجبر coercive power، ولذا وجب للدولة أن تكون لها تنظيماتها الإدارية التى تخول لها القيام بدورها فى سن القوانين وإصدار اللوائح والقرارات التنظيمية، وبناء الجيش والشرطة والمحاكم والسجون.

ولا يقتصر دور الدولة على حماية الأفراد من العدوان الداخلى أو الخارجي، بل لها أن تقوم بدور محدود فى النشاط الاقتصادى، يتمثل فى إقامة المرافق العامة، ومشروعات البنية الأساسية، والمشروعات العامة التى لا يمكن للقطاع الخاص أن يقوم بها، لعدم وجود الحافز الذى يدفعه إلى ذلك، أو لعدم قدرته على النهوض بها وحده.

المراحل المختلفة للدور الاقتصادى للدولة :

أثرت الأفكار المختلفة عن نشأة الدولة وعلاقتها بالأفراد فى تحديد الدور الاقتصادى للدولة، فى كل من النظام الرأسمالى، والنظام الاشتراكى.

ويمكن أن نميز فى هذا الصدد بين خمسة مراحل متميزة([1])، هى:

١ – مرحلة نشأة النظام الرأسمالي :

كان للدولة فى المرحلة الأولى من نشأة الرأسمالية الدور الأساسى فى تهيئة مناخ الحرية الاقتصادية من خلال([2]) التدخل المباشر، بإقامة المشروعات وتحمل مخاطرها حتى تصبح منتجة، أو بالتدخل غير المباشر عن طريق مجموعة الإجراءات التى تستهدف تشجيع تكوين وتراكم رأس المال، والتوسع فى النشاط الصناعى وتخفيض تكلفة الإنتاج وتسويق المنتجات.

([1]) د. محمود عبد الفضيل ود. محمد رضا العدل: مبادىء المالية العامة، مع إشارة خاصة لتطور النظام المالى المصرى، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٨٢، ص ١٥– ص ١٩

([2]) د.السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٣٣

ومن أهم هذه الإجراءات: إصدار القوانين التى تحترم وتصـــون الملكيـــة الفردية ، والإعفاءات الضريبية، والامتيازات التى تمنحها الدولة للمشـــروعات الفردية•

٢ - الدولة الحارسة :

بعد أن تهيأت الدولة للنظام الرأسمالى، وبدأت المنشآت الفردية فى العمـــل بكثرة، أصبح من الملائم أن تتوافر ظروف المنافسة التى توجب عدم تدخـــل الدولة فى النشاط الاقتصادى، وأن يترك العنان لمنشآت القطاع الخـــاص لأن تتنافس فيما بينها، وفق آليات العرض والطلب التى يحددها نظام السوق، على أن تكونِ وظيفة الدولة هى تحقيق الاستقرار والأمن الداخلى والدفـــاع ضـــد العدوان الخارجى، بما يعرف بالدولة الحارسة، مع السماح لها بـــأن تـــزاول بعض الأنشطة التى لا تدر ربحاً ولكنها ضرورية للمجتمع ككل، مثل إقامـــة المشروعات العامة، والمرافق الأساسية كالطرق والكبارى، وتوصيل الميـــاه والكهرباء•

وكانت المالية العامة فى هذه المرحلة تقوم بـــالدور الحيـــادى (الماليـــة المحايدة)، التى يقتصر دورها على توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقـــات العامة، مع ضرورة أن يكون حجم النفقات العامة منخفضاً إلـــى أدنـــى حـــد ممكن، والمحافظة على توازن الميزانية العامة، دون أن يكون للمالية العامـــة دور فى التدخل فى النشاط الاقتصادى، تاركة لقـــوى الســـوق العمـــل علـــى التوازن التلقائى للاقتصاد القومى فى مواجهة دورات الانكماش والركود التـــى يتعرض لها الاقتصاد بحيث تتمكن هذه القوى وحدهـــا مـــن الوصـــول إلـــى التشغيل الكامل.

وترتب على هذه النظرة أن تبنت المالية العامة التقليديـــة ضـــرورة أن لا تحتفظ الدولة لنفسها إلا بأقل قدر ممكن من الوظائف، وعليها أن تحجم عـــن التدخل فى الشئون الاجتماعية والاقتصادية. وليس للمالية العامـــة مـــن دور سوى توفير الإيرادات العامة لتغطية النفقات اللازمة للقيام بوظـــائف الدولـــة الأساسية، وهى الدفاع الخارجى، وحفظ الأمن الداخلى، والقضـــاء، والقيـــام ببعض الأشغال العامة كإنشاء الطرق، التى لا يقدم الأفراد عليـــها، لأنـــها لا تغل ربحاً.

وتجد هذه الإيرادات العامة مصدرها الأساسى فى الضرائب الإجبارية، والقروض العامة التى تسددها الدولة أيضاً بالضرائب([1])، وكأنها ضرائب مدفوعة مقدماً.

وعلى الدولة أن تعمل على توزيع الأعباء العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً، لذا ترفض المالية العامة التقليدية فكرة التضخم كوسيلة لتوزيع الأعباء العامة.

وكان التقليديون قبل عقد الثلاثينيات فى القرن الماضى -الذى شهد الكساد الكبير - ينظرون إلى النفقات العامة الحكومية على أنها وسائل لتمويل الأنشطة الحكومية التى ينتفع بها مباشرة، وأن الضرائب المحايدة هى المصدر الوحيدة لهذا التمويل([2])، ويجب الحفاظ على توازن الميزانية سنوياً. ومن ثم كان الموضوع الرئيسى للمالية العامة التقليدية هو انعكاسات الرفاهية على الإتفاق الحكومى، والتوزيع العادل للعبء الضريبى، دون النظر فى دراسة أى آثار متوقعة للضرائب، والإنفاق على مستوى، أو معدل الدخل القومى([3]).

([1]) S.K. Singh. op. cit.. p. 5 and p. 10

([2]) يمكن التعرف على هذه النظرة التقليدية بصورة أوضح فى كتاب دى فيتى دى ماركو، حين يقول: "كانت الضرائب ينظر إليها على أنها نوع من المطر الغزير (أو الوابل hail) الذى ينزل ليحطم جزءا من المحصول، ومن ثم لم تدرس استخدامات الضرائب بعد دفعها، على خلفية الاعتقاد بأنه يصاحب الضرائب انكماش فى عرض السلع المتاحة، وما يترتب على هذه المقدمة المنطقية الخاطئة من خطأ".

.. " Taxes were regarded as a sort of hail that destroys part of the crop . therefore the use to which tax was put m after its payment . was not studied at all .The consequence was that taxes were regarded . without further ado m as being as accompanied by a contraction in the supply of available goods . with all the mistaken consequences of this mistaken premise".

Antonio de Viti de Marco : First principles of Public Finance, (English translation) p. 84

([3]) S.K. Singh: Public Finance in Developed and Developing Countries . op. cit. p. 7

٢ – الدولة المتدخلة :

بيد أن الكساد الكبير الذى عم العالم خلال الفترة من ١٩٢٩ –١٩٣١ وما نتج عنه من بطالة هائلة، أفقدت الثقة فى مقدرة الاقتصاد على تحقيق التوازن التلقائى الذى تعتقده النظرية التقليدية، كما كان لمؤلف كينز أثره فى نقد هذه النظرية، وإثبات وهم التوازن التلقائى، وضرورة أهمية تدخل الدولة لتعويض النقص فى الطلب الكلى الفعلى، حتى يمكن الحد من البطالة وإعادة الانتعاش إلى الاقتصاد القومى.

ويتكون الطلب الكلى الفعلى من الطلب الكلى على الاستهلاك، والطلب الكلى على الاستثمار، والطلب الحكومى على السلع والخدمات. ويعتبر الطلب على الاستهلاك ثابتاً تقريباً، بعكس الطلب على الاستثمار الذى يتغير بسرعة، فإذا نقص الطلب على الاستثمار انخفض الإنتاج، وتفشت البطالة الإجبارية، الأمر الذى يوجب تدخل الدولة بالإنفاق العام لتعويض النقص فى الطلب على الاستثمار، حتى يستعيد الجهاز الإنتاجى عافيته، فيزيد الإنتاج، ويزيد الطلب على العمال.

ومن ثم يكون تدخل الدولة ضرورياً للتأثير على النشاط الاقتصادى، مستخدمة فى ذلك أدوات المالية العامة، لإنعاش الاقتصاد القومى.

ويعنى ذلك التخلى عن فكرة حيادية المالية العامة، والتسليم بضرورة تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى.

ولم تعد الميزانية العامة ميزانية مالية فحسب، أى هدفها الوحيد جباية الضرائب لتغطية النفقات العامة، ولكنها أصبحت ميزانية اقتصادية هدفها تنسيق وتوجيه الاقتصاد القومى نحو أهداف الدولة التى ترسمها فى خطة اقتصادية عامة[١]، وهكذا ظهرت الدولة المتدخلة .وأصبح لها دور فى النشاط الاقتصادى عن طريق المالية العامة[٢]، فالضرائب، بجانب كونها مورداً مالياً، يمكن أن تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، كأن تشجع على إقامة المشروعات من خلال منح المزايا والإعفاءات الضريبية، كما تساهم فى إعادة توزيع الدخل بين الفقراء والأغنياء.

---

(١) د. محمد دويدار ، ص ٣٦

(٢) د. أنور إسماعيل الهوارى ، ص ١٠ –ص ١٤

٤ - الدولة المنتجة :

أعقب الحرب العالمية الثانية انتشارا للأفكار الاشتراكية على نطاق واسع، ولم يعد دور الدولة قاصراً على التدخل المحدود لإعادة التوازن الاقتصادى والاجتماعى المختل بفعل المنافسة، وإنما أعترف للدولة بدورها فى الإنتاج والتوزيع، وفق برامج وخطط تضعها لصالح المجتمع. ومن ثم أصبحت الدولة المنتجة تنافس القطاع الخاص فى وظيفته الإنتاجية والتوزيعية.

وبانتشار المذهب الاشتراكى توسع دور الدولة باتباع طريقة التخطيط المركزى لإدارة الاقتصاد القومى فى الدول الاشتراكية، مما جعل للمالية العامة دوراً كبيراً، وأصبح للقطاع العام سيطرته على حساب القطاع الخاص، ووظفت المالية العامة توظيفاً يقوم على توفير الموارد المالية للدولة وفقاً لخطة قومية لتوزيع الناتج الاجتماعى والدخل النقدى لمواجهة متطلبات الإنتاج والاستثمار القومى وغير ذلك من الحاجات الجماعية، واختفت بذلك المالية العامة المحايدة.

ولم تعد الدولة مسئولة فقط عن التوازن الاقتصادى والاجتماعى كما هو الحال فى الدولة المتدخلة، بل أصبحت تقوم أساساً بالإنتاج والتوزيع كما تحددها الخطة العامة الاقتصادية والاجتماعية. وأصبحت الميزانية العامة جزءاً من الخطة القومية، ومن ثم أصبحت الكميات المالية التى فى حوزة الدولة تتطابق إلى حد كبير مع الناتج القومى والإنفاق القومى، وتشكل أدوات أساسية فى الخطة المالية، والتى تمثل مع الخطة العينية الجانبين المتكاملين للخطة القومية، وبذا أصبحت المالية العامة مالية تخطيطية[1] .

كما فقدت فكرة أسبقية النفقات العامة أهميتها، وأصبح كل من الإنفاق العام والإيراد العام يتحدد فى ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومى، وفى ضوء الأهداف المخططة والمراد تحقيقها، فلا أسبقية إذن للنفقات على الإيرادات، والعكس، وإنما الأسبقية للأهداف والإمكانيات القومية، مما ترتب

---

[1] د. السيد عبد المولى ، ص ٤١

عليه قبول فكرتى العجز والفائض فى الموازنة. بل أخـــذت بعـض الـدول بقاعدة أولوية الإيرادات([1]).

٥ - دولة الرفاهة:

بوصول الأحزاب ذات البرامج الاشتراكية الديموقراطية للحكم فى العديـد من البلدان الغربية، مثل السويد والنرويج وبريطانيا ظهر ما يمكـــن تسـميته بالدولة الكفيلة، أو مايسمى بدولة الرفاه the welfare state .

ويشير مفهوم الرفاه إلى مجموعة برامج الرعاية الاجتماعية التى توفـــر الأمان الاقتصادى للمواطنين الذين لا يحصلون على دخـــول تضمـــن لـــهم مستويات معيشية كريمة، وذلك من خلال منحهم إعانات أو منافع من موازنـــة الدولة، تتمثل إما فى إعانات مباشرة (مبـــالغ نقديـــة)، أو خدمـــات صحيـــة وتعليمية مدعومة، أو سلع غذائية بسعر أقـــل مـــن ســـعر الســـوق (نظـــام البطاقات).

وتوجه هذه البرامج أساسا إلى الفئات الفقيرة والضعيفة، كالأسر الكبـــيرة العدد محدودة الدخل، وكبار السن، والأطفال، والمعاقين.

وكانت ألمانيا من أوائل الدول التى طبقت برامج الرفاه الاجتماعية، وذلـك فى عام ١٨٨٣، على نطاق واسع، لا يقتصر على الفقراء والضعفـــاء، فقـــد منحت الطبقة العاملة تأمينا صحيا ضد المرض، وتلاه منح معاشات التقاعد.

ثم أخذت هذه البرامج تنتشر فى معظم الدول الصناعية متـــأثرة بالأفكـــار الاشتراكية ([2]).

([1]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٩

([2]) وكانت بريطانيا- على سبيل المثال - قد طبقت فى عام ١٩٤٨ نظام العلاج المجانى للجميع، كما بدأت الولايات المتحدة تطبيق نظام الضمان الاجتماعى منذ عام ١٩٣٥التقديم المســاعدة إلى كبار السن وفاقدى البصر والأطفال القصر، ثم امتد نطاق هذا الضمـــان ليشـمل منـــح الرعاية الصحية لكبار السن والعناية بالأسر منخفضة الدخل. ولكـــن اعتبـــارا مـــن أوائـــل التسعينات أخذت حكومة الرئيس الأمريكى السابق كلينتون فى ترشيد هذه البرامج، وإحـــلال نظام توفير فرص العمل بدلا من الإعانات النقدية ، وتخفيض الحالات الى يمكن أن تســتفيد من برامج الرفاه.

وتلقى هذه البرامج عبئاً إضافياً على الموازنة العامة للدولة، من ناحية تحمل الدولة بنفقات لتنفيذ هذه البرامج ، مما يتطلب البحث عن موارد إضافية لتمويلها([1]) .

إنهيار الدول الاشتراكية وإعادة النظر فى دور الدولة :

شهد العالم خلال الثلث الأخير من القرن العشرين إنهيار الاتحاد السوفيتى وتفسخ جمهورياته، وتلاه معظم الدول الاشتراكية التى كانت تدين بمذهبه. وأخذت هذه الدول تتحول إلى نظام السوق، وتتخلى عن الاقتصاد القائم على التخطيط المركزى، لتفسح مكاناً أكبر للقطاع الخاص، على حساب القطاع العام.

ومن ثم تقلص دور الدولة فى النشاط الاقتصادى بعد أن كان مسيطراً عليه([2])، وبدأت هذه الدول تنتهج سياسات مالية واقتصادية جديدة، تتوافق مع هذا الدور، من أهمها تعديل نظمها الضريبية، وتعديل برامج إنفاقها.

دور الدولة فى ظل العولمة :

تتجه الاقتصاديات العالمية نحو الانفتاح على العالمية، بما يعرف بالعولمة Globalization، بدعوى فتح أسواق الدول أمام المستثمرين والسلع الأجنبية للنفاذ دون قيود، لإطلاق المناخ التنافسى بين المشروعات الوطنية

([1]) تعتبر الدول العربية الخليجية مثالا آخر لدولة الرفاه، وخاصة خلال الطفرة فى الإيرادات البترولية التى تلت حرب أكتوبر ١٩٧٣ وحتى منتصف عقد الثمانينيات من القرن الماضى، حيث تبنت هذه الدول برامج إجتماعية سخية، تقوم على توفير معظم الخدمات التعليمية والصحية والسكنية بالمجان لمواطنيها، ولعدد كبير من المقيمين على أراضيها. ثم أخذت هذه البرامج فى الانحسار بعد انخفاض أسعار البترول وعدم وجود موارد مالية لتعويض عجز موازناتها، مما أدى إلى تغيير سياستها فى تقديم تلك الخدمات بالمجان، والعمل على تسعيرها، وبدأت دولة الكويت المرحلة الأولى منها بالتطبيق على المقيمين ، دون المواطنين .

([2]) Ajay Chhibber: The State in a Changing World . Finance and Development Review . Sep. 1997

والأجنبية بما يضمن تقديم أجود السلع والخدمات بأفضل الأسعار للمستهلك(¹).

ويتوقع الاقتصاديون أن تعانى الدول النامية من هذه السياسة، لعدم قدرتها على المنافسة الفاعلة في وجه تيارات السلع والخدمات التى تتدفق من الدول المتقدمة، والتى تسيطر عليها الشركات دولية النشاط Multinational Corporations، ولذلك انعكاسات سلبية على مكونات المالية العامة فى الدول النامية، حيث تقل الإيرادات العامة التى يمكن تحصيلها من الضرائب، وذلك إما بسبب التخفيض الضريبى الذى تضطر إليه هذه الدول لتشجيع جذب المشروعات الأجنبية إليها، أو للوفاء بالتزاماتها وفق الاتفاقيات الدولية، أو لانحسار بعض أوجه النشاط الاقتصادى عنها، أو للتوجه نحو الاقتصاد الرقمىDigital Economy ، ومزاولة التجارة الالكترونية E.Commerce

وعلى الدول النامية أن تبذل جهوداً كبيرة للتعامل مع الظروف التنافسية التى تخلقها العولمة، والتى لا تكون فى الغالب لصالحها، بحيث تلعب الدولة دوراً أكبر فى تشجيع القطاع الخاص على تطوير آدائه بما يحسن من جودة منتجاته، ويجعله قادراً على مقاومة منافسة المنتج الأجنبى له داخل بلاده، والحصول على فرص تصديرية فى الخارج.

الاعتراف بدور الدولة الاقتصادى فى جميع المراحل :

كشف تقرير التنمية الصادر عن البنك الدولى عام ١٩٩٧ أن من أولى وظائف الدولة القيام على وضع نظام قانونى، والمحافظة على السياسات غير المشوهة للبيئة، والاستثمار فى الخدمات الاجتماعية الأساسية والبنية الأساسية، وحماية الطبقات المعرضة للخطر، وحماية البيئة.

فللدولة دور أساسى فى النشاط الاقتصادى، مهما كان نظامها الاقتصادى، وسواء كانت دولة متقدمة أو دولة نامية. لأنها تعمل على تهيئة الأسس التنظيمية للأسواق، من خلال وضع القواعد القانونية التى تكفل الحرية

(¹) United Nations, Department of Economic and Social Affairs: Globalization and new challenges of Public Finance: Fiscal Management , Transparency and Accountability. Report of the meeting of the Group of Experts . Rom.28- 30 Nov. 2001

والأمان، لأن الدول التى تفتقد مثل هذا الدور ترتفع فيها معـــدلات الجريمـــة والعنف وعدم احترام النظام القضائى مما يزيد من تكلفة المعاملات .

وفى الوقت ذاته، تظل الدول النامية فى حاجة إلى تدخل الدولـــة، للقيـــام ببناء الهياكل الأساسية والقطاعات الصناعية اللازمة للإنتاج، ولتحقيق الـتراكم الرأسمالى، عن طريق الحد من الاســـتهلاك وتشـــجيع الادخـــار، وتوجيـــه المشروعات الخاصة لاتباع سلوكيات معينة للإنتاج والأثمان، تتفـــق وخطـــة التنمية الاقتصادية للدولة، التى يحتل القطاع العام مكانته فيـــها، بجـــانب دور الدولة فى توفير الخدمات الاجتماعية الأساسية، كالتعليم، والصحـــة، وذلـــك لتكوين رأس المال الإنسانى([1]).

وعلى هذا الأساس يمكن تحديد الوظائف المالية للدولة([2]) فى الوظـــائف الثلاثة الآتية:

١ – الوظيفة التخصيصية Allocation

تتدخل الدولة فى تخصيص الموارد لمواجهة قصور جهاز السوق عن هذا التخصيص فى بعض الحالات ، وخاصة بالنسبة للسلع العامـة public goods وهى السلع التى تشبع حاجة عامة (كالحاجة إلى الأمن أو الدفاع أو العدالـــة) والتى تقوم الدولة بمهمة إشباعها([3]).

ونظراً لأن الموارد الاقتصادية فى مجموعها محدودة بطبيعتها، فإن مـــا يخصص منها لإشباع الحاجات العامة لا بد وأن يكون محدوداً. ونتيجة لذلـــك تنشأ مشكلة توجيه الموارد المحدودة لإشباع أكبر قدر من الحاجـــات العامـــة والحاجات الفردية. وهذه المشكلة الاقتصادية يتطلب مواجهتها حسن اســـتخدام الموارد وتوجيهها، وتوزيعها بين مختلف الاستخدامات والأغراض([4]) .

([1]) د. السيد عبد المولى ، ص ٤٢

([2]) د. حمدى أحمد العنانى: اقتصاديات المالية العامة فى ظل نظم المشروعات الخاصة، الـــدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ١٩٨٧، ص ٥٧– ص ٥٨

([3]) د. أمينة عز الدين، المالية العامة: أدواتها والسياسة المالية، مكتبة عيـــن شـــمس، القـــاهرة، ١٩٩٦، ص ١٩، ص ٢٠

([4]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ : ص أ

٢ - **الوظيفة التوزيعية** Distribution

تقوم الدولة بالعمل على توزيع الدخل القومي، للقضاء على تفاوت الدخول وخاصة في المجتمعات الرأسمالية، التي يمنح الأفراد حرية كبيرة في العمل والإنتاج.

وفي ظل الاعتماد على اقتصاديات السوق يتم توزيع الدخل القومي بين عناصر الإنتاج المختلفة على أساس المنافسة، حيث يتحدد كل عنصر من عناصر الإنتاج على أساس العرض والطلب في السوق . وهو ما يعرف بالتوزيع الأولى للدخل.

ويتسم هذا التوزيع بعدم العدالة، أو بالتفاوت الشديد بين الأفراد الذين يملكون رأس المال ،أو ذوى المهارات العالية التي تمكنهم من الحصول على دخول مرتفعة من ناحية، وبين الأفراد ذوى الدخل المنخفض من العمال والعجزة والمرضى وغيرهم، من ناحية أخرى .

ومن هنا تتدخل الدولة لإعادة توزيع الدخول على أساس عادل لتخفيف التفاوت بين الطبقات[١].

٣ - **الوظيفة الاستقرارية** Stabilization

يتعرض الاقتصاد لتقلبات دورية[٢]، ما بين الركود أو الانكماش، والرواج أو الانتعاش، ويتأثر بهذه الدورات المنتجون والمستهلكون سلباً وإيجاباً.

وتتدخل الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادى، وخاصة في حالات الركود والانكماش، حيث تعمل بشكل أساسي على المحافظة على مستوى التشغيل، وعلى مستوى الأسعار، والحد من البطالة، وتخفيض معدلات التضخم عن طريق مختلف السياسات الاقتصادية، ومن بينها السياسة المالية .

وهذه الوظائف الثلاثة تقوم بها الدولة في أى مرحلة، وبغض النظر عن مذهبها السياسي أوالاقتصادى ، ولكن بدرجات متفاوتة .

---

(١) د. أمينة عز الدين ، ص ٢٠، ص ٢١

(٢) د. حمدى أحمد العنانى : ص ٦٠

المبحث الثانى

تطور دور الدولة الاقتصادى فى مصر

مرت مصر خلال تاريخها الطويل منذ عصر الفراعنة وحتى الآن بمراحل مختلفة لدور الدولة فى النشاط الاقتصادى، وسنقصر الحديث على العصر الحديث([١]) الذى يبدأ من نهاية حكم المماليك وبداية عهد محمد على وحتى الآن:

وقد شهدت مصر خلال فترة حكم المماليك ظروفاً مشابهة لعصر سيادة الإقطاع فى أوربا من حيث ضعف السلطة المركزية واختلاط مالية الدولة بالمالية الخاصة لأمراء المماليك، فلم تتدخل الدولة فى الحياة الاقتصادية، إلى أن قام محمد على بتأميم الأراضى الزراعية، واتخاذ الإجراءات التى تنظم القطاع الزراعى وتضمن تحويل فائضه إلى الدولة. ومن ثم تدخلت الدولة فى النشاط الاقتصادى بالقيام بمشروعات الرى الكبرى والصناعات الحربية، وزادت النفقات العامة فى عهد أبنائه إلى وقعت مصر فريسة للاحتلال البريطانى.

واندمج الاقتصاد المصرى فى فترة الاحتلال بالاقتصاد البريطانى باعتبار مصر إحدى المستعمرات، فأعطيت الأولوية الكاملة لزراعة القطن لتزويد صناعة الغزل والنسيج البريطانية بالمواد الأولية، وتم الاعتراف بالملكية الفردية لإتاحة الفرصة للبنوك والشركات الأجنبية للتملك والسيطرة على الاقتصاد المصرى، كما ساد الاقتصاد النقدى بدلاً من الاقتصاد السلعى، فكانت الدولة فى فترة الاحتلال تقوم بالوظيفة الحارسة .

ونظراً للظروف التى مرت بها البلاد خلال الحربين العالميتين (الأولى والثانية)، وما أدت إليه من تقلص الواردات السلعية من الخارج وارتفاع أسعار القطن، فقد قامت الرأسمالية المصرية ممثلة فى بنك مصر، الذى أسسه الرائد طلعت حرب، وما تبعه من قيام بعض المشروعات الصناعية، وخاصة فى مجال الغزل والنسيج وقطاع الأغذية.

([١]) اعتمدنا بصفة أساسية على : د. السيد عبد المولى و د. حازم الببلاوى ، ص ٩ – ص ١٢

وقد شهدت تلك الفترة تدخلاً من الدولة لحماية الرأسمالية الوطنية والصناعات الناشئة، وذلك بوضع الإطار التنظيمي المتمثل في إصدار التعريفة الجمركية ١٩٣٠، وقانون ضرائب الدخل ١٩٣٩، والضريبة على التركات ١٩٤٤ والضريبة العامة على الإيراد ١٩٤٩ .

ثم خرجت مصر من الحرب العالمية الثانية لتواجه مشكلتى الاستقلال السياسى والاقتصادى، فكان لها الاستقلال السياسى بقيام ثورة ٢٣ يوليو ١٩٥٢، وخروج الإنجليز من مصر وفق معاهدة الجلاء عام ١٩٥٤ .

وفى غمرة التخلص من الاستعمار الأجنبى بدأت مصر الاتجاه نحو استقلالها الاقتصادى منذ ١٩٥٧ ببرامج التصنيع الخمسية وتمصير الشركات الأجنبية (البريطانية والفرنسية والبلجيكية) على أثر الاعتداء الثلاثى على مصر. وهكذا نشأ القطاع العام فى مصر، وقامت المؤسسة الاقتصادية للإشراف على إدارة المشروعات الجديدة التى آلت إلى الدولة إدارتها.

وفى سنة ١٩٦٠ تحول برنامج التصنيع إلى خطة خمسية للسنوات ١٩٦٠– ١٩٦٥ . ولم يمض وقت طويل حتى تم تأميم معظم المشروعات فى مصر خلال عامى ١٩٦٠–١٩٦١، واعتنقت مصر مذهباً عرف بالاشتراكية العربية أو التطبيق العربى للاشتراكية، وقدر الدستور هذا التحول مقرراً أن نظام الدولة الاقتصادى هو النظام الاشتراكى([1]) .

([1]) يلاحظ أن الدستور المصرى الحالى (دستور مصر الدائم ١٩٧١) قد أكد النظام الاشتراكى فى أكثر من مادة من مواده ، حيث تنص المادة الأولى منه على أن "جمهورية مصر العربية دولة نظامها اشتراكى"، وتنص المادة ٤ على أن "الأساس الاقتصادى لجمهورية مصر العربية هو النظام الاشتراكى الديموقراطى القائم على الكفاية والعدل" وتنص المادة ٢٣ على أن: "ينظم الاقتصاد القومى وفقا لخطة شاملة" ، والمادة ٢٤ على أن " يسيطر الشعب على كل أدوات الإنتاج، وعلى توجيه فائضها وفقا لخطة التنمية التى تضعها الدولة "، والمادة ٣٠ على أن "الملكية العامة هى ملكية الشعب، وتتأكد بالدعم المستمر للقطاع العام، ويقود القطاع العام التقدم فى جميع المجالات، ويتحمل المسئولية الرئيسية فى خطة التنمية"، وأخيرا تنص المادة ١٧٩ من الدستور على أن "يكون المدعى الاشتراكى مسئولاً عن اتخاذ الإجراءات التى تكفل تأمين حقوق الشعب وسلامة المجتمع ونظامه السياسى والحفاظ على المكاسب الاشتراكية والتزام السلوك الاشتراكى ".

وقد استتبع ذلك اتباع أسلوب التخطيط القومي لإحداث التنمية الاقتصادية، وإدارة الاقتصاد القومي وقيام القطاع العام. وحققت الخطة الأولى معدلات مرتفعة من النمو بلغت في المتوسط حوالى ٦,٤%، وإن اتجه النمو إلى الانخفاض فى السنة الأخيرة للخطة (١٩٦٤-١٩٦٥) نتيجة لتوقف المعونة الأمريكية اعتباراً من ١٩٦٤.

وقد سيطر القطاع العام على الاقتصاد المصرى، وشمل معظم المجالات، ومنها جميع المرافق العامة وقطاع الاتصالات والتمويل والمصارف والتصنيع والنقل وتجارة الجملة والتجارة الخارجية وبعض منشآت تجارة التجزئة الكبيرة، وقطاع التشييد. وقد بلغت مساهمة القطاع العام في عام ١٩٧٣ حوالى ٥٨% من الناتج المحلى الإجمالى .

وعقب حرب أكتوبر ١٩٧٣ انتهجت مصر سياسة الانفتاح الاقتصادى لإعطاء القطاع الخاص دوراً أكبر فى الاقتصاد المصرى، ولتشجيع وجذب رأس المال الأجنبى للاستثمار، وصدر لذلك القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤، ولم تحقق هذه السياسة سوى نجاحاً محدوداً فى جذب الاستثمارات العربية والأجنبية ، بجانب تدفق المعونات الأجنبية، والاستفادة من ارتفاع أسعار البترول وتزايد عدد العاملين فى الخارج التى ساهمت فى زيادة الإيرادات من النقد الأجنبى.

غير أن سلبيات هذا القانون كانت كبيرة لعل أهمها التفاوت الملحوظ فى الدخول بين الطبقات الغنية التى استفادت من هذا الانفتاح والطبقات الفقيرة التى ظلت على حاليا، لذا وجدت الحكومة نفسها مسئولة عن إدارة الاقتصاد بصورة كبيرة، من خلال سيطرة القطاع العام على معظم الإنتاج الصناعى وأغلب التجارة الخارجية، إذ ظل يقوم بحوالى ٥٤ % من الناتج المحلى، ويستوعب ٤٠% من العمالة القومية ، وينفذ حوالى ٨٠% من الاستثمارات القومية. واستمرت فى نفس الوقت القيود على النقد الأجنبى، بل توسعت الحكومة و القطاع العام فى توظيف العاملين. كما تزايدت المبالغ التى تخصصها الدولة للدعم وبلغت حوالى ١١% من الناتج المحلى الإجمالى عام ١٩٧٧ .

وبانخفاض أسعار النفط فى منتصف الثمانينات ونقص التحويلات عن الخارج انخفض معدل النمو إلى أقل من ٢٥% من الناتج المحلى وبلغ معدلات التضخم ما بين ١٦ – ١٨%، وارتفع العجز فى الموازنة حتى بلغ حوالى ٢٠% من الناتج المحلى، واستمر تدهور قيمة الجنيه بالنسبة للعملات الأجنبية، وتأخرت مصر فى تسديد ديونها الخارجية .

وتمكنت مصر بعد حرب الخليج الثانية ١٩٩٠ أن تحصل على مساعدات اقتصادية ومالية، وألغيت الديون العربية (حوالى ٧ مليارات دولار)، والديون العسكرية الأمريكية (حوالى ٧ مليار دولار)، كما وافق نادى باريس للدول الدائنة على إلغاء نصف الديون العامة على شرائح بشرط تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادى المعروض عليها من صندوق النقد الدولى والبنك الدولى، والذى يتضمن إصلاحاً نقدياً فى المؤشرات الكمية (ضبط سعر الصرف، وتخفيض عجز الموازنة، وضبط التضخم) وإجراء الإصلاح الهيكلى بإعادة ترتيب شروط الإنتاج، بما يساعد على دفع عجلة التنمية (التخصيصية) وإعادة النظر فى الإطار القانونى (تدعيم المؤسسات المدنية والخاصة).

وقد بدأت مصر فى تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادى المعروض عليها اعتباراً من فبراير عام ١٩٩٢.

ويتكون برنامج الإصلاح الاقتصادى من العناصر الآتية:

١ – خصخصة شركات القطاع العام :

حتى ٣٠ يونيو ١٩٩٠ بلغ عدد الشركات التابعة للقطاع العام فى مصر حتى ٣٩٩ شركة، ويبلغ حجم إنتاجه حوالى ٥٥% من الناتج الصناعى، ويسيطر على ٨٠% من إجمالى عمليات التصدير والاستيراد، و٩٠% من النظام المصرفى، وبلغت مساهمته حوالى ٤٠,٦% من الناتج المحلى الإجمالى، ويعمل به حوالى ١٠% من حجم العمالة الكلية. مما يبين إلى أى مدى يسيطر القطاع العام على الاقتصاد المصرى.

وتعنى خصخصة القطاع العام تحويل ملكية الدولة لهذه الشركات إلى القطاع الخاص، وخاصة فى المجالات التى يمكن أن يتولى القطاع الخاص

إدارتها وتشغيلها بكفاءة أكبر من الإدارة الحكومية، بما يعود بالفائدة على الاقتصاد القومى.

إسناد مهام مشروعات البنية الأساسية إلي القطاع الخاص :

وذلك فى مجالات بناء المدارس والمراكز الصحية، وتوزيع الغاز الطبيعى، وإنشاء وصيانة شبكات الطرق.

ويمكن اتباع نظام البناء والتشغيل ونقل الملكية Building ,Operating and Transfer (BOT) فى تنفيذ هذه المشروعات ، لتخفيف عبء إنفاق الدولة عليها، وتمكين القطاع الخاص من استرداد نفقاته التى يتكبدها لإقامة هذه المشروعات، مضافاً إليها هامش ربح يشجعه على تنفيذها.

٣ - تشجيع الاستثمار الوطنى والأجنبى :

وذلك من خلال تهيئة المناخ الملائم لجذب رؤوس الأموال فى مشروعات مفيدة للاقتصاد القومى.

ويعتبر الإصلاح التشريعى أحد وسائل تهيئة هذا المناخ، لذلك تقوم الحكومة بإجراء تعديلات تشريعية لإصلاح نظم ضرائب الدخل والمبيعات والضرائب الجمركية، كما تصدر التشريعات التى تنظم دخول القطاع الخاص فى مجالات كانت تحتكرها الدولة إلى عهد قريب، ومنها مجالات الاتصالات، والتمويل .

كما صدرت قوانين جديدة لحماية الملكية الفكرية، وللسماح بالتأجير التمويلى، وإقامة المناطق الاقتصادية الخاصة.

٤ - إصلاح القطاع المالي :

وذلك للسماح للمصارف والمؤسسات المالية الأجنبية بالعمل فى مصر، لخلق جو تنافسى بينها وبين المصارف الوطنية، بهدف تطوير الخدمات المالية، وتبادل الخبرات الفنية العالية. ويتواكب مع ذلك إصلاح سوق الأوراق المالية (البورصة).

٥ - تحديث وتطوير الخدمات المدنية :

من خلال تطوير التعليم وتحديثه، والاهتمام بالتدريب لتحسين مهارات القوى البشرية، وجعلها قادرة على التكيف مع المتغيرات الاقتصادية، حتى يتمكن المواطن من الحصول على فرصة عمل مناسبة فى القطاع الخاص .

٦ - الإصلاح الاجتماعى :

وللتغلب على الآثار السلبية التى تنجم عن إحلال القطاع الخاص محل القطاع العام، ومنها الاستغناء عن بعض العاملين، أو تخفيض عدد الوظائف، وتخلى الدولة عن تعيين الخريجين، تتجه الدولة نحو توفير شبكة واسعة للضمان الاجتماعى، سواء فى مجال التأمين الصحى، أو المعاشات التقاعدية، فضلاً عن البرامج التى تلزم لتحسين الظروف البيئية، ومنها القضاء على المناطق العشوائية، أو تحسين بنيتها ومرافقها الأساسية، والعمل على تخفيض معدلات الفقر .

ومن ذلك يتضح أن إفساح مجال النشاط الاقتصادى أمام القطاع الخاص لا ينهى تماماً دور الدولة فى هذا النشاط، بل يغيره، بحيث تترك الدولة مجال الإنتاج المباشر للسلعة أو الخدمة، لتتفرغ لتحسين بيئة النشاط الاقتصادى ورعاية المنتجين والعمال، وحماية المستهلكين .

الفصل الثانى

الحاجات العامة

تمهيد وتقسيم:

تمثل الحاجات العامة مع الحاجات الخاصة مجموع الحاجات الإنسانية التى لابد من إشباعها، حتى يحيا الفرد حياة تليق به كإنسان، ويؤدى وظيفته فى المجتمع.

وإذا كان الفرد يستطيع أن يشبع الحاجات الخاصة بنفسه، فإن الحاجات العامة لا يمكن إشباعها إلا عن طريق الدولة، لما لها من خصائص تميزها عن الحاجات الخاصة.

ويتم إشباع الحاجات العامة عن طريق السلع العامة التى يمكن أن تنتجها الدولة، أو أن تترك أمر إنتاجها للقطاع الخاص، على أن تتولى هى أمر توزيعها على أفراد المجتمع.

ونبين فيما يلى ماهية الحاجات العامة، والتمييز بينها وبين الحاجات الخاصة فى مبحث أول، ثم نبين دور القطاع الخاص فى إنتاج السلع العامة فى مبحث ثان:

المبحث الأول

ماهية الحاجات العامة

تعريف الحاجات العامة :

الحاجات العامة هى نوع من الحاجات الإنسانية التـــى تختــص الدولــة بإشباعها، بسبب عجز كل فرد عن إشباع حاجته منها بنفسه من ناحية، ولعـدم قابليتها للتجزئة من ناحية أخرى([1])، أو لتعلقها بمصلحة الجماعة ككل٠

وتسمى السلع المتعلقة بهذه الحاجات سلعاً عامـــة Public Goods ، ويتــم تمويلها من الخزانة العامة للدولة٠

وذلك على عكس الحاجات الخاصة([2]) التى يمكن للفرد أو القطاع الخاص أن يشبعها، وتسمى السلع المتعلقة بها ســلعاً خاصـــة Private Goods، ويتــم تمويلها عن طريق نظام الأسعار فى السوق٠

وقد حاول الكتاب التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة للفصـــل بين ما تقوم الدولة بإشباعه، وما يترك للقطاع الخاص، وذلـــك عـــن طريـــق وضع معيار يساعد على هذا التمييز:

معايير التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة :

تختلف المعايير التى أخذ بها كتاب المالية العامة فى التمييز بين الحاجـات العامة، والحاجات الخاصة٠ ومن أهم هذه المعايير([3]) :

١ - المعيار التاريخى :

يرى أنصار هذا المعيار أن الحاجات العامة هى الحاجــات التـــى قــامت الدولة على أمر إشباعها منذ القدم، أى التى تدخل فى إطار وظيفتها التقليديــة، وهى توفير الدفاع والأمن والعدالة للمجتمع، أما الحاجات التى لا تدخل ضمـن هذا الإطار تعتبر حاجات خاصة٠

([1]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٤

([2]) S.K.Singh , op. cit.p.20

([3]) د. رفعت المحجوب ،ص ٤- ص٨

ومن الواضح أن أنصار هذا المعيار يركزون على أنواع من الحاجات العامة قامت الدولة بإشباعها فى مرحلة من مراحل تطورها، وهى مرحلة الدولة الحارسة، متجاهلين المراحل الأخرى التى مر بها تطور دور الدولة.

كما أن هناك من الحاجات التى لا يمكن أن يشبعها الفرد بنفسه، أو لها طابع جماعى أو عام دون أن تدخل ضمن وظائف الدولة الحارسة، كالحاجة إلى بيئة نظيفة من التلوث، أو الحاجة إلى مكافحة وباء عام تفشى فى المجتمع.

٢ - معيار طبيعة القائم على إشباع الحاجة :

يهتم أنصار هذا المعيار بالشخص الذى يقوم بإشباع الحاجة، فإذا كان من يقوم بإشباعها الدولة أو القطاع العام اعتبرت الحاجة عامة، وإذا كان من يقوم بإشباعها الفرد أو القطاع الخاص اعتبرت الحاجة خاصة .

ويمتاز هذا المعيار بالبساطة والواقعية، فمن السهل التعرف على نوع الحاجة لمجرد أن نعرف من يقوم بمهمة إشباعها .

وينتقد هذا المعيار لأنه لم يبين لنا أولاً ما هى الحاجة التى على الدولة أو القطاع العام إشباعها ؟

ويؤدى هذا المعيار إلى اعتبار الحاجة الواحدة حاجة عامة فى مرحلة معينة، وحاجة خاصة فى مرحلة أخرى، وذلك لمجرد اختلاف شخص القائم على إشباعها فى كل مرحلة؛ فالحاجة إلى التعليم تكون حاجة خاصة عندما يتولى أمر إشباعها القطاع الخاص، وتكون حاجة عامة عندما يقوم على إشباعها الدولة. بل يزداد الأمر غموضاً عندما يتولى القطاع الخاص جزءاً من إشباع هذه الحاجة، وتتولى الدولة جزءاً آخر، إذ قد يفضل بعض أولياء الأمور إلحاق أولادهم فى مدارس خاصة لتلقى العلم، بينما يفضل آخرون إلحاقهم بالمدارس الحكومية.

٢ - معيار الشخص الذى يحس بالحاجة :

وعلى عكس المعيار السابق، يهتم أنصار هذا المعيار بالشخص الذى يحس بالحاجة، هل هو الفرد حتى تعتبر الحاجة خاصة؟ أم الجماعة حتى تعتبر الحاجة عامة؟

ويمتاز هذا المعيار بأنه يلقى الضوء على طبيعة الحاجة العامة باعتبارها حاجة جماعية، ولكن يعيبه أن الإحساس بالحاجات الجماعية لا يتم إلا عن طريق الأفراد[١]، فليس للجماعة من وجود مستقل عن وجود كل فرد منها.

كما أن هناك حاجات تحس بها الجماعة ولكن يقوم القطاع الخاص على إشباعها فتعتبر حاجات خاصة رغم طبيعتها الجماعية، ومن أمثلتها الحاجة إلى العدل حين يترك أمر القيام به لشيخ القبيلة أو جماعة المحكمين فى نظم التحكيم الاختيارى.

٤ - المعيار الاقتصادى (قانون أقل مجهود):

يرى بعض الكتاب أن التفرقة بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة تعتمد على فكرة تحقيق أكبر منفعة ممكنة بأقل نفقة، على أساس أن الفرد يسترشد وهو فى سبيل إشباع حاجاته الخاصة بتحقيق ذلك، بينما لا تخضع الحاجات العامة إلى هذا المعيار، إذ تسعى الدولة إلى إشباع الحاجات العامة بصرف النظر عن موازيين النفقة والمنفعة.

ويعيب هذا الرأى أن من الحاجات الخاصة ما لا تراعى فيها اعتبارات المنفعة، بل يحرص الإنسان على إشباعها مع علمه بضررها، كالحاجة إلى التدخين، أو شرب الخمر.

كما أن الدولة لا تتجاهل ضرورة التوازن بين تكلفة إشباع الحاجة ومدى انتفاع المجتمع منها فى إطار تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى، فضلاً عن أن تحديد المنفعة العامة يختلف وفق ظروف كل دولة وطبيعة دورها، بحيث يشمل عناصر أوسع مما يشمله مفهوم المنفعة الخاصة، متضمناً عناصر غير اقتصادية لا يمكن تقييمها بالنقود.

وهكذا تتبين قصور المعايير التى اقترحها الكتاب عند تحديد الضابط الذى على أساسه يمكن التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة، لذا تفضل الدراسات المختلفة البحث فى أنواع الحاجات العامة والسلع العامة المتعلقة بها:

---

[١] د. أنور اسماعيل الهوارى ، ص ٧

أنواع الحاجات العامة

جرى كثير من الشراح([1]) على التفرقة بين نوعين من الحاجات العامة، هما الحاجات العامة غير القابلة للتجزئة، والحاجات العامة القابلة للتجزئة:

أ - الحاجات العامة غير القابلة للتجزئة :

وتسمى أيضاً بالحاجات الجماعية Collective Wants، لأنها الحاجات التى لا يمكن أن يقتصر إشباعها على بعض الأفراد دون البعض الآخر، ولأنها شاملة تحقق النفع للمواطنين جميعاً.

ومن أمثلتها الحاجة إلى الأمن، والحاجة إلى العدل ، والحاجة إلى الدفاع الوطنى.

ولا تقبل هذه الحاجات التجزئة، بمعنى أنه لا يمكن أن يختص فرد بقدر من هذه الحاجات دون الأفراد الآخرين، كما أن ما يستفيد به انفرد من هذا الإشباع لا ينقص بانتفاع الآخرين معه منها.

فتوفير الأمن فى المجتمع – على سبيل المثال – يستفيد منه كل أفراد المجتمع، ولا تتجزأ هذه المنفعة بقدر معين لكل واحد منهم، ولا تنقص منفعة الفرد بمزاحمة الآخرين له فى الإحساس بالأمن، أو الانتفاع به.

ومن شأن هذه الحاجات أن تقوم الدولة بإشباعها لاستفادة الجميع منها، ولا يستطيع جهاز السوق أن يشبعها، لأنه لا يشترط للانتفاع بها أن يدفع الشخص ثمناً لهذا الانتفاع، إذ يمتد أثرها لمن لا يدفع ثمنها، دون أن يتمكن أحد من حرمانه منها.

وعادة ما يتم إشباع هذه الحاجات عن طريق المساهمات الإجبارية فى الإيرادات العامة، وغالباً ما تكون من الضرائب([2]).

ب - الحاجات العامة القابلة للتجزئة :

وهى الحاجات التى يمكن للفرد أن يشبعها بنفسه، ويتمتع بها مستقلاً عن الآخرين، إذ يمكن أن تتجزأ على أفراد المجتمع، ويستطيع نظام السوق

---

(1) راجع تفصيلا : د. زكريا بيومى ، ص ١٢٤- ص ١٢٦

(2) R.A. Musgrave . The theory of Public Finance . Tokyo. 1961. pp. 9-10

تنظيم إشباعها، من خلال تسعيرها، وبالتالى يضمن القطاع الخاص تحقيق ربح منها فيقدم على إشباعها.

ومن أمثلتها: الحاجة إلى التعليم، والحاجة إلى الصحة، حيث تختلف حاجة كل فرد إليهما عن الآخر، و يمكن للفرد أن يحصل عليهما من المدارس أو المستشفيات الخاصة بأن يدفع الثمن الذى تحدده للحصول على الخدمة.

ولقد تكفل القطاع الخاص فى الماضى بإشباع هذه الحاجات، ولم يكن للدولة دور كبير فى ذلك ، غير أن أهمية نشر التعليم ، وتوفير العلاج، ومكافحة الأمراض لا تفيد الفرد وحده، بل يمتد أثرها إلى المجتمع كله، لأن انتشار التعليم ومحاربة الأمراض من شأنه أن يزيد إنتاجية الأفراد، ويساهم فى تقدم المجتمع. وقد يؤدى ترك أمر إشباع مثل هذه الحاجات لحرية الأفراد إلى عواقب وخيمة على المجتمع كله، حين يتقاعس عدد كبير منهم عن تحصيل العلم، أو تلقى العلاج بسبب ارتفاع تكلفته، مما يؤدى إلى انتشار الجهل وتفشى الأمراض.

لذلك تتولى الدولة إشباع هذه الحاجات، وتعتبرها من قبيل الحاجات العامة، لأنها حاجات مستحقة الإشباع لصالح المجتمع كله، ومن ثم يسميها بعض الكتاب الحاجات المستحقة Merit Wants

ويتم تغطية تكاليف هذه الحاجات غالباً من الميزانية العامة، وليست من الثمن الذى يدفعه المستهلك لشرائها من السوق.

السلع العامة

يعتبر ما تقدمه الدولة لإشباع الحاجات العامة سلعاً عامة، وذلك فى مقابل السلع الخاصة التى يختص بها كل فرد لنفسه، ويحصل عليها بمعرفته من القطاع الخاص.

والسلع العامة قد تكون سلعاً مادية([1])، وقد تكون سلعاً معنوية، فتوفير الأمن، وتحقيق العدل، واحترام القانون([2])، ونشر التعليم، سلعاً عامة ليس لها وجود مادى كالسلع التقليدية، ولكن كل فرد فى المجتمع يمكنه أن يحس بها، ويتأثر بوجودها.

وقد لاحظ بعض الكتاب أن السلع العامة التى تقدمها الدولة ليست جميعها سلعاً جيدة، من نوع توفير الأمن والعدل وحماية الاستقلال الوطنى، بل يمكن أن تقدم الدولة إلى المجتمع سلعاً رديئة أو غير جيدة، ومن أمثلتها تلوث البيئة وضعف سيادة القانون، والتحيز لصالح جماعة معينة، وازدواجية المعاملة([3]).

خصائص السلع العامة :

تتميز السلع العامة بخاصيتين أساسيتين تميزها عن السلع الخاصة، وهما خاصية عدم المنافسة، وخاصية عدم القصر.

١ - خاصية عدم المنافسة :

لا توفر السلعة العامة ظروفاً ملائمة للمنافسة أو استهلاكها، فهى بطبيعتها سلعة تفيد الجميع، من يطلبها ومن لا يطلبها، ويمتد نفعها إلى من يدفع مقابلاً لها ومن لا يدفع. فتوفير الأمن والعدل، يستفيد منه جميع أفراد المجتمع، ولا يتأثر انتفاع بعضهم بإضافة منتفعين جدد، كما لا يمكن منع البعض من الانتفاع به لمجرد أنهم لا يدفعون مقابلاً للحصول على هذا الأمن، لما يترتب

([1]) يمكن أن تتخذ السلع العامة الشكل المادى فالأعرامات سلعة عامة ، والقنوات والأنهار ومنارات السفن سلعا عامة كذلك ، لأنها تتمتع بخاصيتى عدم المنافسة وعدم القصر، وإن كان ذلك لايحول إمكان تنظيم الانتفاع بها لضمان ترشيد هذا الانتفاع وتوجيهه لصالح المجتمع ككل .

([2]) د. حازم الببلاوى، دور الدولة فى الاقتصاد، الأعمال المعرفية، مكتبة الأسرة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢٣

([3]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٤٤

على حرمانهم من ضرر كبير على المجتمع([1])، وكذلك الحال بالنسبة للسلع العامة الأخرى، مثل خدمات الدفاع القومي، ومشروعات التحكم فى الفيضان.

وهذه السلع غير قابلة للتجزئة بمعنى أن استهلاك الفرد منها لا يؤثر فى استهلاك الآخرين لها، كما لا يؤدى إضافة مستهلك جديد إلى إنقاص الكمية المتوفرة للآخرين لاستهلاكها، ومن ثم لا تخضع السلع العامة لمبدأ المنافسة.

وذلك على عكس السلع الخاصة التى تتأثر بعدد المستهلكين لها، وكلما أضيف مستهلك إليها نقصت أو تضاءلت الكمية المتاحة للآخرين لاستهلاكها، كالأكل والملبس.

ولا يعنى عدم إمكان الغير التأثير على استهلاك السلعة العامة بالنسبة للآخرين أن انتفاع كل واحد منها يتساوى مع انتفاع الآخرين ، إذ يمكن أن يقل حجم المنفعة التى يحصل عليها بعضهم، أو يزيد، عن حجم المنفعة التى يحصل عليها غيرهم، فوجود قسم للشرطة يختص بتوفير الأمن لمنطقة معينة يفيد المناطق الأخرى كذلك، ولكنه ليس بنفس القدر الذى يفيد أهل تلك المنطقة، كما أن توفير وسائل للنقل العام لا تفيد ملاك السيارات الخاصة بنفس القدر الذى تفيد من لا يمتلكون سيارة .

كما أن بعض السلع العامة يمكن تسعيرها، ولكن تضطر الدولة إلى عدم تسعيرها، إما لأن الطلب عليها عديم المرونة (كالطلب على مياه الشرب والرى) أو لأن المنفعة الحدية صفرية، بمعنى لا يؤدى استخدام شخص إضافى للسلعة إلى تخفيض الكمية المتاحة منها للآخرين (إضافة مشاهد لبرنامج تليفزيونى يذاع بما يعرف بالعرض المشترك)، أو لاعتبارات عدالة التوزيع كخدمات التعليم والصحة([2]).

كما يمكن فى بعض الحالات التحكم فى خاصية عدم التنافس عن طريق فرض قواعد أو نظم خاصة لاستفادة البعض من السلعة العامة، فعن طريق نظام تشفير القنوات التليفزيونية يمكن حرمان من لم يدفع مبلغ الاشتراك من

([1]) Harvey S. Rosen , pp.55- 56

([2]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٤٧– ص ٤٨

مشاهدتها، أو إضافة مشتركين جدد تتاح لهم المشاهدة، دون أن تنقص هذه الإضافة من متعة المستهلكين السابقين([1]).

٢ - خاصية عدم القصر:

أما خاصية عدم القصر، أو عدم الاستبعاد، فتعنى القدرة على منع الآخرين من الحصول على المنافع الناتجة عن استهلاك سلعة ما طالما أنها أصبحت متاحة، فعلى سبيل المثال نجد من الصعب أن نستبعد فئات معينة من الاستفادة من خدمات الدفاع التى تقدمها الدولة للجميع .

ويعنى ذلك أن السلع العامة لا تخضع لمبدأ الاستبعاد Non exclusion أو التخصيص، حيث لا يمكن قصر المنفعة الناجمة عن السلعة العامة على شخص معين أو مجموعة من الأشخاص، ومن ثم فإن أى شخص يمكنه أن يستفيد من إنتاج أو تقديم السلعة العامة، بصرف النظر عما يكون قد دفعه فى مقابل ذلك([2]).

وفى بعض الحالات قد لا يكون أمر الاستبعاد أو تطبيق القصر مستحيلاً على بعض السلع العامة التى تقدمها الدولة([3])، ولكن يتطلب ذلك نفقات عالية تفوق الإيرادات المتوقعة من تحصيل إيرادات نظير تنظيم انتفاع الأفراد بها، فاستخدام كاميرات مراقبة الطرق لتسجيل استخدام السيارات للخدمات التى توفرها بعض الدول على الطرق السريعة قد يتطلب إنفاق مبالغ باهظة دون أن ينجح فى إحكام الرقابة التامة على ذلك الاستخدام([4])، مما يضطر الدولة إلى تقديم هذه الخدمات مجاناً أو بمقابل رمزى.

([1]) د. محمد عبد الكريم على عبد ربه ، ص ٣٩، ص ٤٠

([2]) د. محمد محمد البنا ، ص ٢٣

([3]) مع أنه لا يمكن التأثير على خاصية عدم القابلية للتجزئة إلا أنه يمكن ترشيد خاصية عدم الاستبعاد فى بعض الحالات، ففى مكنة الدولة أن تفرض رسوماً على استقبال بعض القنوات الفضائية من خلال التشفير، أو أن تفرض رسوماً على دخول المتنزهات العامة، طالما كان ذلك غير مكلف، أو لا يؤدى ذلك إلى أضرار أكبر من المنافع. أنظر: د. رياض عبد الحفيظ الشيخ، ص ٤٧

([4]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٤٦- ص ٤٧

وبسبب هاتين الخاصيتين يمتنع القطاع الخاص عن أن يتحمل عبء توفير هذه السلع طالما ليس فى مقدرته منع من لا يدفع مقابلاً لها من التمتع بها، أو أن يقلل العرض منها، أو أن يؤديها بكفاءة أعلى - أوحتى مماثلة لكفاءة الدولة عندما تقدمها (كخدمات الدفاع مثلا).

عدم دقة تقسيم السلع إلي عامة وخاصة :

لا يتسم تقسيم السلع إلى عامة وخاصة بناءاً على توافر أو عدم توافر خاصيتى عدم المنافسة وعدم القصر بالدقة الكافية للتمييز بينهما دون خلط فى جميع الحالات([1])، وذلك للأسباب الآتية :

١- يدل الواقع على أن اعتبار السلعة عامة أمر ليس جامداً أوثابتاً فى جميع الظروف والحالات، فقد تعتبر السلعة عامة فى وقت أو وضع معين، ثم يتغير هذا الوضع أو يختلف الزمن فتتحول إلى سلعة خاصة.

ومن الأسباب التى تؤدى إلى تغير السلعة من عامة إلى خاصة التطور التكنولوجى؛ فالخدمة التى تتم عن طريق منارة السفن للإضاءة، تفيد إحدى السفن من ضوئها دون أن تمنع السفن الأخرى من الانتفاع بالإضاءة كذلك، ومن ثم تكون المنارة سلعة عامة بحته، أما إذا ركب جهاز على المنارة يتحكم فى السفينة التى تستفيد من الإضاءة ويمنع السفن الأخرى فإن هذه المنارة تفتقد خاصية عدم الاستبعاد وبالتالى لم تعد المنارة سلعة عامة بحتة .

كما تؤثر ظروف المكان أو الإمكانات فى اعتبار السلعة عامة أو خاصة، فرؤية مشهد تمثيلى يمكن اعتباره سلعة عامة بحتة عندما يتاح لعدد محدود من الناس لا تتأثر جودة الرؤية لكل منهم برؤية الآخرين لهذا المشهد، أما إذا ازدحم المكان بعدد كبير من النظارة فإن جودة رؤية المشهد تقل بالنسبة للفرد على الرغم من أن جميع المشاهد قد رآها الجميع، وبالتالى فقدت هذه السلعة خاصية عدم الانقسام أو عدم المنافسة.

٢- يمكن أن تتوافر فى العديد من السلع إحدى خاصيتى السلعة العامة دون الأخرى، فهى إما لا تقبل الاستبعاد أو لا تقبل المنافسة، فعلى سبيل المثال حين تزدحم شوارع وسط المدينة بالسيارات فى ساعة الذروة لا يفيد

([1]) Harvey S. Rosen . pp.56-65

وجود رجل المرور لتحصيل مخالفات السيارات فى الحال لما يترتب على هذا التحصيل من عرقلة المرور، وبالتالى تتوافر فى هذه الشوارع كسلعة عامة خاصية عدم الاستبعاد، أما إذا تمكن رجل المرور من القبض على المخالف فإن هذه الشوارع تفقد خاصية عدم المنافسة .

كما يمكن للعديد من الناس أن يتمتعوا بمنطقة واسعة من شاطىء البحر دون أن تنقص متعة الآخرين بالنظر إليه، وبالتالى لم يتنافس الفرد مع الآخرين لهذه الرؤية، بينما يمكن توفير خاصية الاستبعاد بإقامة عدد قليل من المداخل للنفاذ إلى الشاطىء.

٣- يذهب بعض الكتاب إلى التوسع فى مفهوم السلعة العامة بحيث يمكن أن يشمل صفات معنوية لم يجر العرف على اعتبارها سلعاً، إذا كان لهذه الصفات نفس خصائص السلعة العامة ، كالأمانة honesty مثلاً، فلو أصبح كل مواطن أميناً فى تعاملاته التجارية فإن المجتمع كله يستفيد من خلال الوفر الذى تحققه هذه الأمانة لجميع المتعاملين، وبذلك تتسم الأمانة بخاصيتى عدم المنافسة وعدم الاستبعاد.

٤- أن السلع العامة تنتج عنها آثار خارجية إيجابية أو سلبية، شأنها فى ذلك شأن بعض السلع الخاصة. بل قد يتولد عن السلعة الخاصة سلعة عامة نتيجة الآثار الخارجية التى تنتج عن السلعة الخاصة .

ونوضح ذلك فيما يلى :

الآثار الخارجية Externalities

قد يترتب على إنتاج أو استهلاك سلعة معينة أن يتأثر بيا شخص آخر غير المنتج أو المستهلك، دون أن يكون لهذه الآثار اعتبار فى تحديد تكلفة إنتاج السلعة أو ثمن استهلاكها .

والأمثلة على ذلك كثيرة: فبناء أبراج سكنية فى أحد الأحياء، يمكن أن يؤثر سلباً على سكان هذا الحى نتيجة زيادة استهلاك سكان الأبراج للطاقة الكهربائية أو المياه أو ازدحام الشارع بالسيارات الخاصة بهم، وما يتأثر به سكان الحى يعتبر آثاراً خارجية لم تكن فى حسبان مالك البرج ولا سكانه، وهى آثار سلبية.

ويمكن أن تكون هذه الآثار إيجابية، ومن أمثلتها عناية أحد أصحاب العقارات بنظافة منزله، أو تطعيم نفسه وعائلته من الأمراض المعدية، من شأنه أن يفيد سكان الحى الذى يوجد بهد هذا العقار، من خلال تمتعهم بنظافة المكان ، وتقليل فرصة تعرضهم للأمراض. وهى آثار لم تكن فى حسبان هذا الرجل ، وينتج عنها فائدة للمجتمع، تسمى بالآثار أو الوفورات الخارجية.

ولا تقتصر الآثار الخارجية على السلع الخاصة، إذ يمكن أن ينتج عن السلع العامة آثار خارجية كذلك، وقد تكون هذه الآثار إيجابية أو سلبية، ومن أمثلتها العائد الذى يعود على المجتمع ككل من مد خط سكة حديد يصل بين منطقتين، أو الضرر الذى يعود على المجتمع من إلقاء فرد أو جماعة للمخلفات فى النهر الذى يشربون منه([1]).

ومشكلة التأثيرات الخارجية أنها لا تدخل فى قيمة المنافع التى تعود على المشروعات المرتبطة بها، لأن جهاز السوق لا يسجل إلا النفقات النقدية المباشرة، على الرغم من أن لهذه التأثيرات أرباحاً اجتماعية تعود على قطاع كبير من المجتمع، أو خسائر اجتماعية تضر عدداً كبيراً أيضاً([2]).

وعلى الرغم من أن القطاع الخاص يقوم بالمشروعات التى تدر له ربحاً ولو كان لها تأثيرات خارجية سلبية إلا أنه لا ينهض بإقامة المشروعات التى تكون لها تأثيرات خارجية إيجابية، أى تدر ربحاً على المجتمع، وأوضح الأمثلة على ذلك إقامة خط للسكك الحديدية وغيرها من المشروعات العامة، لذا يفضل بعض الكتاب([3]) أن يتحمل القطاع الخاص تكلفة ما يخلفه من ضرر بيئى نتيجة الآثار الخارجية السلبية لنشاطه، ويتم ذلك عن طريق فرض الضرائب والرسوم على المنشآت الملوثة للبيئة مثلاً .

بل إن للمشروعات أو السلع الخاصة بعض التأثيرات الخارجية التى تخلف نوعاً من السلع العامة، وذلك عندما يخلق الفرد آثاراً خارجية إيجابية يشعر بيا عدد كبير من أفراد المجتمع، ومن ثم تشبه هذه التأثيرات السلع

---

(1) د. ماهر ظاهر بطرس ، ص ٦٢- ص ٦٥

(2) د. السيد عبد المولى ، ص ٩

(3) Harvey S. .op. cit .pp. 80- 81

العامة البحتة مما يجعل الحد الفاصل بين السلع العامة والتأثيرات الخارجية لا يزال غامضاً.

السلع المختلطة mixed goods

قد تكون التفرقة بين السلع العامة والسلع الخاصة واضحة عندما تتميز إحداهما عن الأخرى بخاصيتى التنافسية وعدم القصر، ولكن هناك من السلع ما تكون لها طبيعة مختلطة: أن يشبعها الفرد بمقابل ولها آثار خارجية كما هو الحال عندما يقوم الفرد بتطعيم نفسه ضد الأمراض المعدية كالكوليرا وشلل الأطفال، فعلى الرغم من أنه دفع مقابلاً لمنفعة خاصة حصل عليها (سلعة خاصة) إلا أن المجتمع قد استفاد من آثارها الخارجية وهى تقليل فرصة لعدوى بالمرض نتيجة تطعيم أحد أفراده، وتعتبر هذه الفائدة سلعة عامة لم يتم إشباعها عن طريق الميزانية العامة للدولة([1]) .

فالسلع المختلطة إذن([2]) هى السلع التى تتوافر فيها العناصر الفردية مع العناصر الجماعية بدرجات متفاوتة ، فالشخص الذى يقوم بإنشاء حديقة جميلة حول مسكنه ويتولاها بالرعاية والتنسيق يضفى على البيئة التى يقع فيها مسكنه مزيداً من الجمال يتمتع به كل سكان المنطقة .

وفى رأينا أن ما يعرف بالسلع المختلطة ليس فى حقيقته سوى سلعاً خاصة لها آثار خارجية تتجاوز منفعة الفرد الذى يحوزها، وأن هذه الآثار تخلق سلعة عامة تختلف عن السلعة الخاصة، ففى المثال السابق خلقت الحديقة سلعة عامة هى الإحساس بالجمال، لكنها لم تؤثر فى كون أن الحديقة سلعة خاصة، تتوافر فيها خاصية القصر، وخاصية قابلية المنافسة .

وبالتالى فنحن لا نؤيد القول بوجود سلعة مختلطة، وإنما يمكن اعتبار بعض السلع الخاصة مولدة لسلعة عامة .

من يحدد الحاجات أو السلع العامة؟

كيف يمكن للدولة أن تحدد تفضيلات أفراد المجتمع، والتى على أساسها تتخذ قرارات الإنفاق على السلع والخدمات العامة؟

([1]) K. S .Singh. p.24.

([2]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٤٥

وقد وجد بعض الكتاب([1]) فى النظام الديموقراطى إجابة على هذا التساؤل، إذ أن أغلب قرارات الإنفاق يتخذها النواب الممثلون من الشعب، وهذا التمثيل النيابى يساهم فى توفير ما يمكن تسميته بالتخصص فى صنع السياسة، الذى يتيح ترشيد الآراء المختلفة والمتنوعة للجمهور وتهذيبها من خلال وسيط تختاره هيئة من المواطنين، الذين ترشدهم حكمتيم إلى المصلحة الحقيقية لبلدهم بصورة أفضل، وبالتالى تأتى قرارات الإنفاق متفقة مع الصالح العام، وليست لأجل اعتبارات مؤقتة أو حزبية.

ولكن هذا التفسير يلقى ظلالاً من الغموض حول دور النائب فى البرلمان، وهل يقتصر دوره على نقل رغبات ناخبيه أم يتجاوزه إلى حد تعديل هذه الرغبات والتوصية بما يراه أفضل منها باعتباره وصياً على هؤلاء الناخبين ؟

كما أن هذا التفسير يتجاهل العلاقة بين المصالح الفردية والقرارات العامة، ومنها قرار الإنفاق العام، إذ يمكن لبعض الجماعات كالنقابات والأحزاب والاتحادات المهنية وأصحاب المصالح، وحتى رجال الدين، التأثير على خيارات الإنفاق العام من خلال خلق مناخ يروج لأفكارهم، ويؤثر بالتالى على القرارات التى تتخذها الدولة بشأن إنتاج وتوفير السلع العامة، مما يعنى أنه لا يقتصر الأمر على النائب وحده([2]). فالصناديق المنتشرة لجمع المتبرعين للمبالغ اللازمة لبناء وصيانة المساجد و الكنائس وقاعات الموسيقى والمتاحف الفنية والمستشفيات دليل على ذلك([3]).

([1]) John D. Donaue : Privatization Decision : Public Ends. Private Means. Basic Books Inc.. New York. 1989

ترجمة محمد مصطفى غنيم، بعنوان: قرار التحول إلى القطاع الخاص، غايات عامة ووسائل خاصة، الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية، القاهرة ، ١٩٩١، ص ٤٠- ص ٥١

([2]) James M. Buchanan : Public Finance in Democratic Process : Fiscal Institutions and Individual Choice, Liberty Fund Inc. the University of North Carolina Press . 2001, para. 4- 4/1/24

([3]) Ronald H. Coase The lighthouse in Economics. Journal of Law and Economics. Oct. 1974

وحتى فى النظم غير الديموقراطية فإن الحاكم أو من بيده السلطة لا ينفرد باتخاذ القرار المتعلق بالاختيار العام، بل لجماعات المصالح تأثيرها الواضح على هذا القرار.

وعلينا أن نلاحظ أن اتخاذ القرارات العامة يلزمه قدر وفير من المعلومات، لا يمكن للفرد، أو جماعة بعينها أن يتوافر لديها، إما لأن تكاليف الحصول على هذه المعلومات لا يمكن لفرد أو جماعة بعينها أن يتحملها، أو لعدم إمكانية الحصول عليها جميعاً لاعتبارات تتعلق بسريتها أو عدم تكاملها، أو الحاجة إلى تخصص للتعامل معها[1] .

والخلاصة التى ننتهى إليها أن قرار الإنفاق العام تتخذه الدولة من خلال خبراء مختصين وفق المعلومات المتاحة، وعلى ضوء ظروف وحجم الموازنة العامة التى تراعى رغبات المواطنين فى بعض الحالات وليست جميعها.

([1]) Harvey S. Rosen , pp.107. p. 117

المبحث الثانى

دور القطاع الخاص فى إنتاج السلع العامة

إن تقسيم السلع إلى سلع عامة وسلع خاصة لا يعنى إنفراد الدولة بإنتاج وتقديم السلع العامة وحدها، أو أن السلع الخاصة لا يقوم عليها إلا القطاع الخاص([1]).

ذلك لأن هناك من السلع الخاصة، أو التى تتوافر فيها خاصيتا التنافسية وقابلية الاستبعاد، ومع ذلك تقدمها الدولة، كالخدمات التعليمية والصحية والسكنية لما لها من أهمية للمجتمع. كما أنه يمكن للقطاع الخاص أن يقدم سلعة عامة، كأن يتبرع الأفراد لإقامة حديقة عامة، أو صيانة شارع عام.

وليس من الضرورى أن يقوم القطاع العام بإنتاج السلعة العامة وتقديمها للجمهور، بل يمكن أن يتولى القطاع الخاص إنتاج هذه السلعة، على أن يقوم القطاع العام بتوزيعها، وخاصة عندما يكون إنتاج القطاع الخاص لهذه السلعة أقل تكلفة، وأفضل جودة وكفاءة من القطاع العام([2])، مما يساهم فى تخفيض النفقات العامة المتعلقة بهذه السلعة من ناحية، ولضمان الجودة الأفضل من ناحية أخرى.

ونشهد فى السنوات الأخيرة نشاطاً كبيراً للقطاع الخاص فى توفير بعض السلع العامة، أو المشاركة فى توزيعها، وهى التى كانت تعتبر من أخص السلع التى تنفرد الدولة بتقديمها، ومن ذلك قيام شركات خاصة للأمن، والاعتراف بالتحكيم الخاص كوسيلة بديلة للجوء إلى القضاء الوطنى.

وبالعكس، فإن هناك من السلع الخاصة التى ظل القطاع الخاص يقوم بها فترة طويلة فى الزمن الماضى، ثم تغيرت الأحوال وتحملت الدولة مسئولية

([1]) فى الولايات المتحدة يزاول القطاع الخاص حوالى ٣٧ % من خدمات الحماية من الحريق، و٢٣% إدارة المكتبات العامة و٤٨% للنقل العام. أنظر :

B. Moreno – Dodson and J. Gonzalez- Paramo : The role of the State and consequences of alternatives forms of public expenditure financing , Draft. P. 2

([2]) Florencio Lopez- de- Silanes Andrei Schleifer and Robert W. Wishny: Privatization in the United States , Rand Journal of Economics , Vol. 28, Au. 1997

توفيرها كالخدمات التعليمية، التى كان يتولاها القطاع الخاص بصفة أساسية، حتى نهاية القرن التاسع عشر، من خلال الكتاتيب والمدارس الخاصة، ثم قامت الدولة حاليا بالدور الأكبر لضمان توفير الخدمة التعليمية لجميع أفراد الشعب، لما للتعليم من آثار إيجابية على الدولة ككل .

وعلى هذا، فإن تولى أى من القطاع العام أو القطاع الخاص مهمة إنتاج أو توفير سلعة عامة، يتوقف على عدد من العوامل أو الاعتبارات، من أهمها:

١ - التوزيع العادل :

هناك بعض السلع التى تهم المجتمع كله، ويلزم ضمان حصول كل فرد من الأفراد على حصة ملائمة منها، وفقا لمبدأ المساواة بين البشر فى السلع commodity egalitarianism، وهى الفكرة[1] التى على أساسها تتولى الدولة بتوفير الخدمة التعليمية، لأن حق المواطن فى التعليم كحقه فى الماء والهواء، والخوف من أن يؤدى إسناد الخدمة التعليمية إلى القطاع الخاص إلى تسعير هذه الخدمة وفقا لقوى السوق، فتكون تكلفتها أعلى من قدرة الطبقات الفقيرة فتحرم من حق أصيل لها. فضلا عما لحرمان هذه الطبقة من أثر سلبى يتمثل فى زيادة الأمية والجهل فى المجتمع، فيظل متخلفا عن المجتمعات الأخرى .

٢ - الاعتبارات الاقتصادية :

إذا كان فى الإمكان أن يقدم السلعة العامة كل من القطاع العام، والقطاع الخاص، بنفس درجة الجودة أو الكفاءة، فمن المفضل أن يسند تقديمها إلى القطاع الذى يحقق أقل تكلفة مادية .

بيد أن الحكم على جودة السلعة يختلف باختلاف معايير هذه الجودة بين دولة وأخرى، وبالتالى قد نجد صعوبة أن نسند إلى القطاع الخاص تولى تقديم سلعة عامة لمجرد أنه يقلل التكاليف أو النفقات العامة .

---

(1) James Tobin : On limiting the Domain of inequality. Journal of Law and Economic, vol. 13. 1970, pp. 263- 277

ويمكن التغلب على هذه المشكلة بأن تحدد الدولة معايير الجودة التى تطلب من القطاع الخاص توفيرها فى السلعة التى يتولى أمرها([1])، مع منح الدولة حق الرقابة على هذه الجودة خلال المراحل المختلفة لتقديم السلعة، سواء وردت هذه المعايير فى قواعد عامة، أو فى كل عقد([2]) تبرمه الدولة مع القطاع الخاص فى هذا الشأن.

وتعتبر الخدمة التعليمية التى يقدمها القطاع الخاص فى مصر مثالاً على ذلك، فالدولة هى التى تحدد مناهج التعليم للمدارس والجامعات الخاصة، وتسند إلى وزارتى التعليم والتعليم العالى مهمة الرقابة على هذه المؤسسات الخاصة، وقد تدخلت الدولة أخيراً فى تنظيم قواعد التحاق الطلاب بالمعاهد والجامعات الخاصة ضماناً لجودة المخرجات التى ينتجها القطاع الخاص التعليمى.

٣ - الاعتبارات الاجتماعية

يجب أن تراعى الدولة فى تقديمها للسلع أن هناك بعض الفئات التى لديها القدرة على الحصول على هذه السلعة بثمن، خاصة إذا كان هذا الثمن مقابل مواصفات خاصة فى السلعة لا يمكن أن توفرها الدولة فى إطار التزامها بتقديم السلعة العامة للجمهور، ومن ثم كان على الدولة أن تتيح للقطاع الخاص توفير هذه السلعة للقادرين على شرائها، طالما كان ذلك لا يتعارض مع قيم المجتمع.

([1]) Andri Shleifer and W. Robert: The proper scope of Government: Theory and application to pensions. Quarterly Journal of Economics, vol.112. no. 4. 1997, pp.1127-1161

([2]) ومع ذلك فقد لاحظ بعض الكتاب أنه من المستحيل أحيانا كتابة عقد متكامل عن جميع الوجوه لأننا لن نستطيع أن نحدد مقدما الاحتمالات التى قد تحدث أو الأمور التى قد تطرأ فى المستقبل. فلن تستطيع الدولة مثلا أن تكلف القطاع الخاص بأداء وظيفتها الدبلوماسية بأعلى درجة من الجودة، لما يكتنف العلاقات الخارجية من غموض يستعصى على التنبؤ لما يمكن أن يحدث فى المستقبل، وبالتالى يمكن للقطاع الخاص أن يتنصل من التزاماته العقدية إذا رتبت عليه تكلفة عالية كإرسال جنود إلى الخارج، دون أن يعد ذلك إخلالا بالعقد .ولكن فى حالات أخرى تتعلق بأنشطة روتينية كجمع القمامة فإن العقد غير الكامل لايكون عائقا مهما للإنتاج الخاص .

وبناءً عليه فلا بأس من أن يكون بجوار المستشفيات والمدارس والجامعات العامة، مستشفيات ومدارس وجامعات خاصة تقدم مستوى معيناً من التعليم والصحة للقادرين على دفع المقابل لذلك، طالما أن هذه المعاهد التعليمية الخاصة لا تنتج خدمات تعليمية تخرج عن قيم المجتمع أو تخالف النظام العام، أو أن المستشفيات الخاصة لا تخالف تقاليد وأعراف مهنة الطب، فلا ترفض استقبال الحالات الطارئة، أو نسبة من الحالات الفقيرة التى تحتاج إلى خدماتها، مراعاة للبعد الاجتماعى أو الإنسانى .

الاتجاه نحو تقليص حجم القطاع العام :

طالما كان لدى الدولة الفرصة فى أن يتولى القطاع الخاص إنتاج سلعة عامة أو توفيرها بأقل تكلفة وبنفس جودة القطاع العام أو أفضل منها، فما الداعى إذن لأن يتولاها القطاع العام، وتحمل الدولة مسئولية إنفاق مبالغ أكبر؟

وإذا كانت الإجابة بالنفى، فإنه يجب على القطاع العام أن يترك دوره غير المنتج إلى القطاع الخاص، خاصة بعد أن تضخم القطاع العام فى الكثير من البلدان النامية بالموظفين غير المنتجين، وبعد أن ازدادت خسائره التى تتحملها ميزانية الدولة، وهى الفكرة التى تستند إليها الدعوة إلى الخصخصة[1].

---

[1] يعترض بعض الكتاب على الترجمة العربية للفظة privatization الإنجليزية على أنها تعنى التخصيص أو التخصيصية أو الخصخصة، ويفضلون أن يطلق عليها سياسة تحويل العام إلى خاص، أو بيع القطاع العام أو التأميم العكسى، ذلك أن هذا الاصطلاح يعنى فى الكتابات الغربية أكثر من مجرد بيع المشروعات العامة إلى القطاع الخاص، فهى تعنى من بين ما تعنيه :- ١- التأميم العكسى denationalization أى بيع الأصول المملوكة للقطاع العام إلى القطاع الخاص. والذى يطلق عليه أحياناً divestiture ، وقد يتضمن تصفية المشروع العام . ٢- تخلى الدولة عن التحكم فى المشروعات العامة deregulation بإدخال المنافسة فى المجالات التى كانت مغلقة على المشروعات العامة عن طريق فتح هذه المجالات أمام القطاع العام والخاص .٣- التعاقد على التشغيل أو على توفير بعض الخدمات مع القطاع الخاص contracting فى حالة منح امتياز franchising تشغيل خطوط النقل العام عن طريق شركة خاصة، أو منح حق إدارة فندق أو تحويل مهمة نظافة المصالح الحكومية أو -

وكان آدم سميث أول من دعا إلى هذه الفكرة بقوله "إن بيع أملاك التاج في الدول الأوربية يكون أكثر تحقيقاً للإيرادات من رهنها، أو تركها للزراعة بمعرفة الحكومة، ولن يستغرق أمر إنتاجها وبيع ثمرها كثيراً إذا ما بيعت إلى القطاع الخاص" .

وقد أخذت الدعوة إلى الخصخصة تنتشر منذ بداية عقد الثمانينيات في القرن الماضي([1])، وقوامها أن تتخلى الدولة عن بعض وحدات القطاع العام إلى القطاع الخاص، وذلك بهدف تخفيف الأعباء المالية للدول التي تواجه اختلالات اقتصادية كلية تسببها شركات القطاع العام الخاسرة، أو للاستفادة من القطاع الخاص في تحسين الكفاءة الاقتصادية([2]).

ولكن ذلك لا يعني أن يتخلى القطاع العام عن جميع مشروعاته، إذ يمكن أن يمتلك القطاع العام ويدير المشروعات العامة التي تعتبر احتكارية بطبيعتها، ومنها مشروعات الثروة الطبيعية من بترول ومعادن، وبعض مشروعات المرافق العامة، والمشروعات التي تحتاج إلى تكنولوجيا عالية لا يمكن أن يتحمل تكلفتها القطاع الخاص .

ويمكن أن تتم الخصخصة بطرق عدة([3])، منها :

- بيع مشروعات القطاع العام إلى القطاع الخاص .

- الموانيء أو الشواطيء إلى شركات القطاع الخاص . أنظر : د. إبراهيم العيسوي : المسار الاقتصادي في مصر وسياسات الاصلاح ، دراسات نقدية في الأزمة الاقتصادية ، مركز البحوث العربية ، القاهرة ، ١٩٨٩، ص ٧٦، ص ٧٧ ، ص ١١٥

([1]) وكانت بعض دول أوربا الغربية (بريطانيا وألمانيا وفرنسا) قد سبقت إلى الخصخصة ، ثم طبقت على نطاق واسع أخيرا في الدول المتحولة من النظام الاشتراكي ، ومعظم الدول النامية، ومنها مصر .

([2]) رياض دهال وحسن الحاج : حول طرق الخصخصة، أوراق عمل، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ص ١ وما بعدها.

([3]) رياض دهال وحسن الحاج ،ص ٥ – ص ١٧، وأيضا : Sunita Kikeri .John Nellis and Mary Shirley : Privatization : Lessons from Market Economies . The World Bank Research Observer , Vol. 9. No. 2. 1991. pp. 241-272

– أن تعهد الدولة إلى شركة خاصة بإدارة مؤسسة عامة بموجب عقد إدارة.

– تؤجر الدولة للقطاع الخاص حق استخدام بعض أصول القطاع العام لفترة من الزمن..

– تمنح الدولة القطاع الخاص حقوق تشغيل وتطوير المرافق العامة لمدة من الزمن تعود الأصول بعدها تالية إلى الدولة .

– تعرض الدولة أسهم شركات القطاع العام للجمهور لبيعها، أو تجمع عدداً من الشركات المطلوب خصخصتها لعرضها على الجمهور مرة واحدة ، من خلال نظام الكوبونات، التى تأخذ شكل شهادات يمكن لأصحابها تحويلها إلى أسهم فى شركات القطاع العام من خلال المزاد العلنى. ويمكن تخصيص عدد من هذه الأسهم إلى العاملين بالشركة. أو أن تتم الخصخصة من الداخل، بمعنى أن تبيع الدولة الشركة للعاملين ومجلس إدارتها.

ومن شأن سياسة الخصخصة أن تؤثر فى مالية الدولة من أكثر من وجه: فهى تؤدى إلى تخفيض النفقات العامة، وإعادة النظر فى بعض مجالاتها كالإنفاق على التعليم والصحة عند إسنادهما للقطاع الخاص، وتقليل منح الدعم والإعانات الاقتصادية، وزيادة الدعم والإعانات الاجتماعية لتقليل الآثار السلبية للخصخصة على الفقر والطبقات الفقيرة، وتطوير النظام الضريبى لتوسيع الوعاء الضريبى وزيادة أعداد الممولين لتوفير الإيرادات العامة اللازمة للمالية العامة.

مجال عمل الخصخصة :

على الرغم من تعدد المجالات التى يمكن أن يتخلى عنها القطاع العام للقطاع الخاص عن طريق الخصخصة، إلا أن الجدل يحتدم بشأن الضوابط والمحاذير التى يتعين مراعاتها عند إسناد مهمة إنتاج أو تقديم بعض السلع العامة إلى القطاع الخاص، كمشروعات البنية الأساسية، والخدمات التعليمية والخدمات الصحية:

أ - مشروعات البنية الأساسية :

تقوم الدولة بعبء الإنفاق العام على مشروعات البنية الأساسية Infrastructures Projects، وخاصة فى مجالات النقل والطاقة والمياه والصرف الصحى والاتصالات والرى، لما تحققه هذه المشروعات من منافع فى تحقيق النمو الاقتصادى([1])، حيث أنها تهيىء البنية السليمة للاستثمار أو التوسع فيه، مما يساعد على تخفيف وطأة الفقر، ويعمل على توفير الاستقرار .

وقد ساد الاعتقاد بأن القطاع الخاص يعجز عن أن يتولى مهمة إنشاء هذه المشروعات، إما لعدم قدرته المالية على تحمل أعباء تكاليفها الباهظة، أو للبعد الزمنى بين إنفاق هذه المبالغ وتحقيق العائد منها على قلته.

غير أن هذه النظرة قد تغيرت، وأصبحت هناك قناعة بأن يتولى القطاع الخاص دوراً فى إنشاء وصيانة المرافق الأسياسية للأسباب التالية :

١- تجاوز الاحتياجات الاستثمارية فى مشروعات البنية الأساسية قدرة الحكومات.

٢-لم يتمكن القطاع العام من إنشاء وصيانة البنية الأساسية وفق المعايير الدولية، ففى قطاع الكهرباء - على سبيل المثال - تدهور الأداء الكلى من النواحى الفنية والتنظيمية والمالية للمرافق التى تملكها الدولة رغم التوسع الهائل الذى تم فيها خلال العقد الماضى .

٣-عدم توافر القدرة الفنية والمقدرة الإدارية الملائمة لإدارة وصيانة هذه المشروعات. ويستدل على ذلك بتدهور مرفق الاتصالات وعجزه عن الوفاء باحتياجات المستهلكين فى معظم الدول النامية([2])، بحيث طالت سنوات الانتظار لتركيب تليفون منزلى خلال العقد الماضى، ووصلت إلى ٢٧ سنة فى مصر و٣٠ سنة فى غانا و٢١ سنة فى الأرجنتين .

([1]) William R. Easterly & Sergio Rebleo : Fiscal Policy and Economic growth : An empirical investigation , National Bureau of Economic Research (NBER) , Working papers No. 4499, Cambridge , Massm 1993

([2]) World Bank News, Feb. 7, 1991, p.2

٤- مكنت التكنولوجيا المتطورة فى بعض مشروعات البنية الأساسية من أن يتولى القطاع الخاص إدارة و تقديم بعض الخدمات العامة، دون الحاجة إلى رأس المال الضخم الذى كانت تتطلبه الأجهزة القديمة، والتى بررت استثمار القطاع العام فيها .

لذلك شهدت السنوات الأخيرة إفساحاً للقطاع الخاص بأن يتولى إنشاء وإدارة بعض المرافق الأساسية، وخاصة فى قطاع الاتصالات، وإنشاء الطرق والمطارات، ومحطات الكهرباء والصرف الصحى، وذلك إما بخصخصة شركات القطاع العام التى كانت تديرها، أو بابرام عقود بين الدولة والقطاع الخاص بالنسبة للمشروعات الجديدة تتيح للقطاع الخاص إدارة وتشغيل المرفق العام لعدد من السنوات يتمكن خلالها من استرداد التكاليف التى أنفقها مضافاً إليها الربح، على أن تؤول هذه المشروعات فى النهاية إلى الدولة، وفق عقود امتياز، أو عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية، والمعروف بنظام البوت (Building .Operating and Transfer (.BOT)

ولا تقل أعمال صيانة مشروعات البنية الأساسية القائمة أهمية عن إنشاء المشروعات الجديدة، وذلك للمحافظة على المرافق العامة وإطالة عمرها الإنتاجى، وقد لوحظ إهمال القطاع العام هذه الأعمال، وخاصة فى مجالات رصف الطرق وبناء الجسور ونظافة الشوراع وإنارتها، مما يفضل أن تسند هذه الأعمال إلى شركات متخصصة من القطاع الخاص تقوم بالأعمال بالكفاءة العالية مقابل أجر تدفعه الدولة.

ويمكن أن يتحمل المستفيدون من هذه المرافق جزءاً من هذه التكاليف لتقليل النفقات التى يمكن أن تتحملها الدولة، فيتحمل السكان جزءاً من تكلفة نفقات نظافة الشوارع التى يسكنون فيها، وإنارتها، ويتحمل المسافرون أو أصحاب المركبات جزءاً من نفقات صيانة الطرق السريعة والكبارى والجسور التى يمرون عليها، وهكذا .

ب - الخدمات التعليمية :

تعتبر الخدمات التعليمية فى الأصل سلعة خاصة لأنها تقبل الاستبعاد والمنافسة، فمن خلال تحديد نظام للرسوم التعليمية يمكن منع غير القادرين

ن الانتفاع بها، كما أن تزاحم الطلاب فى الفصل الواحد يقلـــل مـــن جـــودة
خدمة التى كان يمكن أن يحصل عليها عدد أقل .

ولكن بالنظر إلى أهمية التعليم للمجتمع ككل، فهو المسئول عـــن تخريـــج مواطن متعلم يتبنى أفكارا ايجابية، ولديه القدرة على المسـاهمة فـــى العمـــل والإنتاج، فقد وجدت الدول من واجبها أن تتولى تقديم هذه الخدمة بـــدلا مـــن القطاع الخاص، حتى تضمن حصول أكبر عدد ممكن من المواطنيـــن علـــى الحد الملائم منه، ولكى لا تتعارض سياسة التعليم مع سياسة الدولة ومذهبـــيا الفكرى، وقيم المجتمع وأعرافه. فاعتبارات العدالة والجودة هما أساس تدخـــل الدولة فى التعليم.

إلا أن هذه المبررات تفقد الحماس ليا فى ظل تضخم النفقـــات العامـــة التعليمية، وعدم قدرة الدولة على تحمل المزيد منها، مما أدى إلى أن تكدســـت الفصول بالطلاب، وضاقت الأبنية التعليمية عن استيعاب الحشـــود المتدفقـــة سنويا، مع عدم قدرة الدولة على بناء المزيد من المدارس ،وتعيين المدرســـين لمواجهة هذه الزيادة السنوية .

وقد انعكس هذا الأمر سلبا على جودة التعليم ومخرجاته، وأصبح المجتمع يتقبل عودة القطاع الخاص إلى تولى مهمة تقديم الخدمة التعليمية، جنبا إلـــى جنب مع الدولة، فزادت المدارس والجامعات الخاصة فى السنوات الأخيرة.

ويقترح البنك الدولى([1]) على الدول أن تبحث عـــن مصـــادر جديـــدة لتمويل خدمات التعليم بهدف ضغط النفقات التعليمية، وتقليل تدخـــل الدولـــة، وذلك من خلال الخيارات الثلاثة التالية :

([1]) World Bank : Education in the Middle East and North Africa : A Strategy towards learning for Development Human Development Sector. Middle East & North Africa Region . Washington D.C.. June 1998. pp. 1-54

١- استرداد التكاليف العامة للتعليم الجامعى وإعادة تخصيصها لصالح المراحل التعليمية ذات العائد الاجتماعى الأكبر :

ويتم ذلك بأن تفرض رسوم دراسية علـى التعليم العالى، ويعاد استثمار عوائد هذه الرسوم على المراحل الأخرى للتعليم، وخاصة على التوسع فى مدارس التعليم الابتدائى، وذلك لضمان :

أ- حسن اختيار الطلاب الذين يلتحقون بالتعليم العالى، على أن يعفى الطلاب المتفوقون والموهوبون من رسوم الالتحاق بالجامعات، حتى لا يمنع عدم القدرة المادية استمرار هؤلاء الطلاب فى التعليم .

ب- توفير فرصة عدالة التعليم، بمنح الجميع فرصة الحصول على الحد الأدنى وهو التعليم الإلزامى.

جـ- تشجيع الجامعات والمدارس الخاصة على المنافسة مع التعليم العالى العام فى تقديم أفضل خدمة تعليمية، تضمن أفضل المخرجات .

ولكن الأخذ بهذا الاقتراح يؤدى إلى ارتفاع تكلفة التعليم لمستويات لا تتحملها معظم الطبقات فى المجتمع، وخاصة فى الدول النامية، مما يحرم أعداداً كبيرة من التعليم فتزداد نسبة الأمية عما هى عليه الآن .

٢-خصخصة المراحل التعليمية، ولا سيما المراحل الدراسية المتقدمة والجامعية :

وذلك بإسناد مهمة التعليم العالى إلى القطاع الخاص مقابل حصوله على الإيرادات التى تضمن إقباله على توفير هذه الخدمة .

ولكن التخوف من أن يضر هذا الأسلوب بمقتضيات العدالة الاجتماعية ويحرم الطبقات الفقيرة من فرصة الالتحاق بالتعليم العالى .

٣- سياسات الدعم وكوبونات التعليم :

تهدف هذه السياسة إلى تحسين جودة المدارس العامة عن طريق زيادة نطاق الاختيار باتباع نظام الكفيل voucher system ،الذى يقوم[1] على تقديم الدعم المالى للطلاب مباشرة، لا إلى المدارس. فلكل طالب أن يسترد فاتورة

---

(1) E. West : Education Vouchers in practice and principle : A World Survey . the World Bank Research Observer. Vol. 12, No.1, 1997. pp. 83- 103

الرسوم الدراسية التى دفعها إلى المدرسة التى اختارتها عائلته على أساس الجودة .

ومن شأن هذا النظام أن يخلق المنافسة فى سوق التعليم فيزداد الطلب على المدارس عالية الجودة، سواء كانت عامة أو خاصة، وينخفض الطلب أو يكاد يتوقف، على المدارس الأقل جودة أو الرديئة، فلا يكون أمامها إلا تطوير ذاتها أو الإغلاق .

كما يساهم هذا النظام فى أن يكون للطالب وولى الأمر دور فى تقييم المدرسين ، مما يؤدى إلى التخلص من المدرس غير الكفؤ، و يحفز أصحاب المدارس إلى إقامة وإنشاء مدارس أكثر تطوراً وأعلى جودة .

وقد طبق هذا النظام فى عدد من الدول مثل بنجلاديش، وشيلى، والسويد وهولندا واليابان والولايات المتحدة وبريطانيا ونيوزلاندا .

بيد أن هذا النظام يتطلب توافر مجال للاختيار لدى أولياء الأمور والطلاب، بمعنى أن يكون هناك عدد كاف من المدارس، وإلا اضطروا إلى اختيار المدرسة المتاحة لم بعد انشغال المدرسة التى يرغبونها بالطلاب.

كما يتعين توافر قدر كبير من المعلومات عن هذه المدارس، حتى نضمن حسن الاختيار .

ومن ثم فإن هذا الاقتراح يتطلب استثمارات كبيرة من القطاع الخاص لإنشاء المدارس، وأن يمضى وقت كاف للحكم على جودة هذه المدارس للاختيار الصحيح فيما بينها .

وهكذا يتبين لنا أنه ليس من الملائم أن تترك الدولة مهمة تقديم الخدمة التعليمية بالكامل إلى القطاع الخاص، بل يظل لها الدور فى تقديم هذه الخدمة بالسعر غير التنافسى (أقل من سعر السوق) إلى الطبقات الاجتماعية الفقيرة، ويزداد هذا الدور فى الدول النامية أو الدول المتخلفة.

جـ - الخدمات الصحية

تعتبر الخدمات الصحية – كالنفقات التعليمية – استثماراً فى الموارد البشرية، تتدخل الدولة لتوفير القدر الأساسى منه، وخاصة لمساعدة الطبقات الفقيرة على الاستفادة من الخدمات الصحية، لما لها من مردود اقتصادى،

ينعكس أثره على زيادة الإنتاج. إذ أن العناية الصحية يمكن أن تطيل العمر الإنتاجي للفرد.

ولا خلاف على ضرورة تدخل الدولة لتوفير خدمات الصحة الوقائية والمستوصفات العامة، لما يحقق ذلك من فائدة لا يقتصر أثرها على شخص الفرد المنتفع بها، وإنما تمتد آثارها الخارجية external effects إلى المجتمع ككل، لأن العائد الاجتماعى من الإنفاق عليها يكون كبيراً بالنظر إلى قلة حجم نفقاتها، فبجنيهات قليلة يمكن أن تنظم الدولة برامج تطعيم وقائية ضد الأمراض التى تصيب الأطفال، مما يحمى المجتمع من خطر إصابتهم بالمرض فى المستقبل، ويتوفر له طاقة إنتاجية كبيرة من الأصحاء([1]).

ولكن الخلاف بين الاقتصاديين حول مدى ملاءمة تدخل الدولة فى تقديم الخدمات الصحية الأخرى، ومنها علاج المرضى بالمستشفيات العامة بالمجان أو بسعر رمزى، وإقامة المستشفيات المتخصصة فى علاج الأمراض باهظة التكلفة، وإيفاد المرضى إلى الخارج على نفقة الدولة للعلاج .

ويخشى المعارضون لتدخل فى مجال الخدمات الصحية من أن يؤدى انفراد القطاع الخاص بهذه الخدمة إلى ارتفاع تكلفتها، وعدم قدرة الطبقات الفقيرة على الحصول على العلاج مما يضر بالاستقرار الاجتماعى من ناحية، ويقلل من طاقة المجتمع الإنتاجية من ناحية أخرى .

بينما يرى المؤيدون لأن يقوم القطاع الخاص بتقديم الخدمات الطبية غير الأساسية أن هذا النظام يسمح بتوفير الخدمات الصحية فى إطار تنافسى، يضمن حصول المريض على أفضل خدمة بالسعر المناسب؛ فالمريض بحاجة حقيقية إلى خدمة طبية عالية الجودة تضمن له العلاج السليم، أكثر من حاجته لخدمة طبية رخيصة أو مجانية قليلة الجودة.

ولعل مستوى آداء الخدمات الطبية التى تقدمها المستشفيات العامة مقارنة بمستوى المستشفيات الخاصة ترجح رأى القائلين بإسناد هذه الخدمة إلى القطاع الخاص للحصول على الخدمة الأفضل، إلا أن ارتفاع أسعار الخدمة فى المستشفيات الخاصة، وتنافسها على الخدمة المظهرية (أو الخدمات الطبية

([1]) World Bank : Investing in Health . World Development Report, Oxford University Press, 1993, p.III

الفندقية) التى تفوق أسعارها قدرة أغلب المواطنين فى الدول النامية، تجعل من الملائم أن يكون للدولة الحق فى تقديم الخدمة الطبية الأساسية وغيرها من الخدمات الطبية من خلال مستشفياتها العامة، أو عن طريق التعاقد مع المستشفيات الخاصة لتقديم هذه الخدمة إلى قطاع من المواطنين مقابل مساهمة كل من الحكومة والمنتفع بالخدمة فى دفع ثمنها، بما يعرف بنظام التأمين الصحى .

ويمكن أن تقوم جمعيات النفع العام بدور فى تقديم هذه الخدمات بأجر رمزى أو منخفض، من خلال المستوصفات والمراكز الطبية، التى تمول أساساً من اشتراكات الأعضاء فى هذه الجمعيات، ومن تبرعات القادرين.

وخلاصة ما تقدم

يتضح أن للدولة فى جميع الظروف، وأياً كان مذهبها الاقتصادى، ودرجة تقدمها أو ثرائها، أن تتدخل فى النشاط الاقتصادى للقيام بوظائفها.

ويلزم لهذا التدخل نفقات عامة تدفعها الدولة للحصول على السلع والخدمات التى تغيتها على هذه الوظائف، وتمول هذه النفقات من الإيرادات العامة التى تتحصل عليها.

ومن ثم كان من الضرورى أن نناقش النفقات العامة والإيرادات العامة وصياغتها فى الموازنة العامة، وذلك فى الأبواب الثلاثة التالية :

الفصل الثالث

النفقات العامه

النفقات العامه

للتعرف على ماهية النفقات العامة، يلزم أن نعرف أولاً النفقة العامـة، وعناصرها، ثم نبين تطور نظرة الفكر المالى تجاهها، وذلـك مـن خـلال مبحثين، أولهما لتعريف النفقة العامة، وثانيهما لتطور الفكـر المـالى تجـاه لنفقات العامة.

وذلك على النحو التالى :

المبحث الأول

تعريف النفقة العامة

تكاد تجمع الكتابات المالية([1]) على تعريف النفقة العامة بأنها: اسـتعمال مبلغ من النقود، عن طريق هيئة عامة، لإشباع حاجة عامة.

ومن ثم تنطوى النفقة العامة على عناصر ثلاثة، هى اسـتعمال مبلـغ نقدى، والهيئة العامة، والحاجة العامة.

ونتعرف على هذه العناصر بالتفصيل، على النحو التالى :

العنصر الأول : **استعمال مبلغ نقدى** :

تحصل الدولة على ما يلزمها من سلع أو خدمات مقابل نقود تدفعها إلـى من يحوز هذه السلع أو يقدم الخدمات، فهى تحصل على خدمات الموظفيـن مقابل مبلغ نقدى يتمثل فى الأجور والمرتبات، كما تشترى المواد والمـهمات التى تحتاجها بالنقود.

وتساير الدولة فى إنفاقها النقدى الطبيعة السائدة للمعاملات والمبـادلات الاقتصادية المعاصرة، والتى تقوم كلها – تقريباً – على استخدام النقـود([2]). وذلك على خلاف ما كان سائداً فى الماضى، حين كانت الدولة تحصل علـى سلع وخدمات الغير بدون مقابل، عن طريق سلطة الجبر والإكراه، التى تتيـح

([1]) وذلك على اختلاف فى العبارات ، إلا انها تتفق فى المضمون .

أنظر على سبيل المثال: د. محمود رياض عطية، ص٣٧، د. زين العـابدين نـاصر، ص ١٣٠، د. محمد دويدار ، ص ٥٧، د. محمد حلمى مراد ، ص ٢٥

([2]) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٣١

لها مصادرة ما يلزمها من مواد بدون ثمن، وإرغام الأفراد على العمل لديها بالسخرة، أو بدون أجر .

فضلاً عن أن الإنفاق العينى يثير العديد من المشكلات الإدارية والتنظيمية، فهو يفضى إلى عدم الدقة، وصعوبة مراقبته وتعذر تقييمه بدقة، أو تقدير قيمة التضحية المادية المقابلة له، وقد يدفع الإدارة إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم دون غيرهم مزايا عينية، مما يشكل إخلالاً بمبدأ المساواة بين الأفراد فى الاستفادة من نفقات الدولة، وفى تحمل الأعباء والتكاليف العامة([1]) .

ويتعارض اللجوء إلى السخرة أو الأعمال الجبرية مع ما تقرره الدساتير الحديثة من حق المواطن فى حرية اختيار العمل والحرية الشخصية([2]).

ومع ذلك فلازالت هناك بعض صور للإنفاق غير النقدى، منها:

١- منح الميزات العينية، كأن تقدم الدولة لموظفيها مساكن مجانية أو وجبات مجانية، أو تعليم أبنائهم بالمجان، كجزء عينى من الأجر . أو تضطر فى بعض الأحوال إلى توزيع بعض منتجات المصانع التى تملكها على العمال بدلاً من منح أجور نقدية لهم([3]).

٢- الميزات الشرفية كمنح الأوسمة والنياشين.

٣- السماح للموظفين بتحصيل أجورهم من الأفراد مباشرة مقابل الخدمات التى يؤدونها لهم، كموثقى العقود فى فرنسا، وموثقى عقود الزواج مصر.

([1]) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٢١، ود. زكريا بيومى : ص ١٥٩، ص ١٦٠ ، د. عبد الكريم بركات ود. حامد دراز : المالية العامة ، ١٩٨٥ ، ص ١١٥، ص ١١٦

([2]) ومن ذلك ما تنص عليه المادة١٣ من الدستور المصرى بأنه " لا يجوز فرض أى عمل جبراً على المواطنين إلا بمقتضى قانون ، ولأداء خدمة عامة ، وبمقابل عادل "، كما تنص المادة ٤١ منه على أن : " الحرية الشخصية حق طبيعى وهى مصونة لاتمس".

([3]) د. رفعت المحجوب ، ص ٩

٤- تطلب الدولة من أهالي منطقة أو قرية معينة المساهمة الإجبارية بقطعة أرض أو إقامة مبان للمدرسة أو المستشفى العام الذى يرغبون في إنشائه لتقليل التكاليف الإجمالية التى تتحملها الدولة لذلك[١].

٥- تلجأ الدولة فى حالات استثنائية- كالحروب - إلى الحصول على الأموال والخدمات اللازمة لها عن طريق الاستيلاء الجبرى[٢].

وتظهر فى الميزانية العامة المصرية بعض النفقات العامة العينية، ومن أبرزها المزايا العينية (بند ١ مجموعة ٢ من الباب الأول الخاص بالأجور والمرتبات، كتكاليف أغذية، وتكاليف ملابس، وتكاليف العلاج الطبى، وتكاليف الخدمات الاجتماعية والرياضية للعاملين، ومختلف التحويلات العينية، وحالات قيام الدولة بتوفير سلع وخدمات بالمجان أو بأثمان أقل من ثمن التكلفة مع تحمل الدولة لفروق الأسعار، وغيرها من التصرفات التى تمثل نقلاً للقوة الشرائية من الدولة إلى الأفراد، مما يتعين حسابها ضمن بنود الإنفاق العام [٣].

العنصر الثانى :عن طريق هيئة عامة

إن ما يميز النفقة العامة عن النفقة الخاصة أن النفقة الخاصة يقوم بها الأفراد أو الجهات الخاصة، أما النفقات العامة فتقوم بها الدولة، أو وحداتها الإقليمية أو الإدارية، أو هيئاتها العامة ومؤسساتها ذات الشخصية الاعتبارية العامة كالجامعات، لأن هذه الجهات تعتبر جزءاً من الدولة فصلتها عنها بإرادتها لأغراض معينة، بحيث إذا ما أردنا معرفة مجموع نفقات الدولة فيجب إضافة نفقات هذه الجهات إلى نفقات الحكومة المركزية[٤].

---

(١) ويعتبر البعض هذه الصورة بمثابة ضريبة عينية تفرضها الدولة على الأهالي تتمثل في تحويل الموارد للأغراض العامة بطريقة الأمر أو الإجبار، من ناحية، كما تمثل نفقة عامة (استخدام هذه الموارد فى سبيل إنجاز غرض عام) من ناحية أخرى.
أنظر: د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ١٦ ، هامش رقم (٢)

(٢) د. زكريا بيومى ، ص ١٦٠

(٣) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٢٨

(٤) د. محمد حلمى مراد، ص ٢٦، ويضيف البعض النفقات التى تنفقها المؤسسات والشركات الصناعية والتجارية التى تملك الدولة كل رأسمالها، وشركات الاقتصاد المختلط متى كانت الدولة هى التى تسيطر عليها وتتحكم فى توجيه إدارتها، طبقا للقوانين المعمول بها.
أنظر د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ١٨

ومن ثم فلا يعد نفقة عامة تبرع أحد الأفراد لبناء مستشفى أو مدرسة، ولو كان الغرض منهما تحقيق منفعة عامة، لأن شخص دافع النفقة ليس هيئة عامة.

وقد أثير التساؤل حول وضع الإنفاق العام الصادر عن المشروعات الخاصة أو المختلطة التى تفوضها الدول ببعض سلطاتها السيادية لأداء خدمة عامة، كما هو الحال بالنسبة لشركات الاتصالات .

ويتنازع الرأى فى ذلك معياران([1]):

المعيار القانوني: ومؤداه أن تستمد النفقة العامة صفتها من الطبيعة القانونية لمن قام بإنفاقها، فإذا كان شخصاً من أشخاص القانون العام اعتبرت النفقة عامة، وإذا كان فرداً أو جهة من جهات القطاع الخاص اعتبرت النفقة خاصة.

فالنفقات العامة هى التى تصدر من الأشخاص العامة التى تهدف من نشاطها تحقيق النفع العام، وتعتمد فى ذلك على ما تتمتع به من سلطات آمرة، مثل قدرتها على إصدار القوانين والقرارات الإدارية، أما ما عدا ذلك فيدخل فى عداد النفقات الخاصة.

وعلى ذلك فإن نشاط المنشآت الخاصة لا ينتج عنه إنفاق عام، لأنها وإن كانت تهدف إلى تحقيق النفع العام إلا أنها تعتمد فى ذلك على وسائل وأساليب المنشآت الخاصة من تعاقد وتبادل([2]).

ويترتب على ذلك اعتبار الأموال التى تنفقها المشروعات المختلطة (التى تساهم فيها الدولة مع القطاع الخاص) من الأموال الخاصة إذا اعتبر المشروع ذو الشخصية المستقلة من القطاع الخاص، على الرغم من أن جزءاً من هذه النفقات تتحمله الدولة.

ويمتاز هذا المعيار ببساطته، إذ يكفى التعرف على طبيعة الشخصية القانونية للقائم بالنفقة لمعرفة نوع هذه النفقة عامة أم خاصة .

([1]) راجع تفصيلاً : د. زكريا بيومى ، ص ١٢١– ص ١٢٤

([2]) Murice Dnverger : Institutions Financieres. 1956. p. 48

مثبت فى د. شريف رمسيس تكلا ، ص ١٦٧

ويستند هذا المعيار إلى التفرقة بين طبيعة النشاط العام والنشاط الخاص على أساس النظرة التقليدية التى كانت تقصر دور الدولة على الوظيفة الحارسة ، وبالتالى فهى تزاول أنشطة لا تسعى إلى الربح، بخلاف أشخاص القطاع الخاص الذين يزاولون أنشطتهم بهدف الربح.

ولكن يصعب الأخذ بهذا المعيار فى ظل تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة أو الدولة المنتجة، وخاصة حين تساهم الدولة فى العديد من مشروعات القطاع الخاص دون أن تظهر شخصيتها كدولة، فلو اعتبرنا أن النفقات التى تتكبدها الدولة تعتبر نفقات خاصة خروج هذه النفقات من مجال الرقابة على المال العام، وبالتالى انعدام الرقابة على جزء من نفقات الدولة.

وللتغلب على هذه الصعوبة أخذ بعض الكتاب بمعيار آخر، هو المعيار الوظيفى:

ب - المعيار الوظيفى :

ومؤدى هذا المعيار([1]) أنه يجب الحكم على طبيعة النفقة وفق الوظيفة أو الغرض الذى تنفق من أجله، لا بالنظر إلى شخص من أنفقها([2]).

ومن ثم تعتبر النفقة عامة إذا كان الغرض منها تحقيق مصلحة عامة اجتماعية أو اقتصادية، ولو كانت تتعلق بنشاط يماثل النشاط الخاص، وتعتبر النفقة خاصة إذا كان الغرض من تحقيقها نفع خاص، ولو كان القائم على إنفاقها من أشخاص القانون العام.

أو بعبارة أخرى يجب النظر إلى طبيعة النفقة، وطبيعة الوظيفة التى يصدر عنها الإنفاق، فإذا كان إنفاق تلك المشروعات نتيجة لاستخدام الدولة سلطاتها السيادية، وبهدف تحقيق منفعة عامة اعتبرت النفقة عامة، وإذا تخلت عن هذه السلطة اعتبرت النفقة خاصة.

ويستند هذا المعيار إلى أن الدولة لم تعد ينظر إليها على أنها شخصية قانونية مجردة، بل هى مجموعة من الحاكمين، الذين لهم سلطة عامة تخول

([1]) يطلق عليه بعض الكتاب: المعيار الاقتصادى والاجتماعى، أنظر مثلاً: د. زكريا بيومى، ص ١٢٣

([2]) د. رفعت المحجوب ، ص ٣٧

لهم الأمر والنهى بالإرادة المنفردة، ويمكن التنازل عن اللجوء إلى السلطة العامة بالنسبة لنشاط معين، وتتعامل كالأفراد أى من خلال الأسلوب التعاقدى. وفى هذه الحالة تكون كالأفراد، ويعتبر ما تنفقه من قبيل النفقات الخاصة لا النفقات العامة.

ومن ناحية أخرى، فقد وجد فى كثير من الدول مشروعات أو منظمات مختلطة، ليست بالعامة ولا بالخاصة، تعرف بشركات الاقتصاد المختلط، أو المشروعات الخاصة ذات المنفعة العامة، وقد أعطيت لبعضها سلطات لا تختلف فى طبيعتها عن السلطات التى يتمتع بها أشخاص القانون العام[1]، مما أوجد فروقاً جوهرية بين طبيعة نشاط المشروعات الخاصة، والمشروعات الخاصة ذات النفع العام، يلزم اعتبار نفقات المشروعات العامة الشبيهة بمشروعات الأفراد نفقات خاصة، بينما تعتبر النفقات التى تقوم بها المشروعات الخاصة التى تقوم ببعض سلطات الدولة الآمرة نفقات عامة[2].

ويمتاز هذا المعيار بأنه يتكيف مع تطور دور الدولة وتخليها عن وظيفتها الحارسة إلى الوظيفة الإنتاجية، والدخول فى أنشطة تهدف إلى تحقيق الأرباح كغيرها من القطاع الخاص .

ولكن يعيب هذا المعيار أنه يوسع من مفهوم الإنفاق العام، وبالتالى يتسع نطاق الرقابة العامة، مما يصيب بالضرر الاستثمارات الخاصة، ويعيق انطلاقها وتحررها من الروتين الحكومى[3].

ويرى بعض الكتاب[4] أن الأخذ بهذا المعيار يعقد الأمور دون مقتضى، حيث ينصرف الذهن غالباً إلى اعتبار كل نفقة تنفقها الدولة أو هيئاتها العامة على أنها نفقة عامة، بغض النظر عن طبيعة علاقتها بالمشروع المتعلق بالنفقة، والعكس يعتبر نفقة خاصة، الأمر الذى يترجح معه المعيار القانونى الذى يهتم بشخصية دافع النفقة .

---

(1) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ١٨

(2) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ١٦٨

(3) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٣١

(4) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٣٤- ص ١٣٥

عنصر الثالث : أن يكون الغرض من النفقة العامة إشباع حاجة عامة :

من الطبيعى أن يكون الغرض من النفقة العامة هو سداد حاجة عامة([١]) لأن مصدر تمويل هذه النفقة هو أموال المجتمع وخاصة من الضرائب، وبالتالى يجب أن يعود الإنفاق إلى المجتمع، وليس لفرد معين، وذلك بأن تكون الحاجة التى تسدها النفقة من الحاجات العامة .

وعلى الرغم من أن هناك بعض الحاجات التى لا يختلف الرأى على اعتبارها حاجات عامة، كالحاجة إلى الأمن والعدل والدفاع والتعليم والصحة، إلا أنه يصعب حصر جميع الحاجات العامة التى يلزم أن تخصص النفقة لها، لاختلافها وتنوعها، باختلاف الظروف والأحوال .

ويفضل بعض الكتاب([٢]) أن يترك أمر تحديد الحاجة بأنها عامة إلى الحكومة باعتبارها مسألة سياسية، على أن يخضع هذا التحديد لرقابة البرلمان، خشية أن تسيء الحكومة استعمال سلطتها فى تحديد الحاجات، وتستغل الإنفاق العام لأغراض حزبية، أو لصالح جماعات معينة بدعوى أن الإنفاق فى هذه الحالات لإشباع حاجات عامة .

ولهذا الغرض حرصت الدساتير الحديثة على منح البرلمان الحق فى اعتماد النفقات العامة، واشتراطها أن يوافق ثلثا أعضاء البرلمان على بعض أنواع النفقات، كما قررت مناقشة البرلمان للميزانية فى جلسات علنية، ومنح أعضاء البرلمان الحق فى مراقبة تنفيذها .

([١]) يعتبر تخصيص النفقة العامة للمنفعة أو الحاجة العامة فكرة حديثة، فقد كان المتبع فى الممالك القديمة هو ضم النفقات العامة على نفقات الملك الخاصة، وترك كل تمييز بينهما، وهذا ما يفسر إهمال المالية العامة فى تلك العصور، ثم رأى العلماء بعد ذلك أن صرف الأموال العامة فى أى باب فيه منفعة محققة، لأنه على الأقل يدعو إلى تداول النقود، وفى تداولها رخاء للمجتمع. ثم أظهر ساى J. B.Say ومن تلاه خطأ هذه الفكرة لأنها تخلط بين صرف النقود على غير هدى، وبين الحرص على إنفاقها للنفع العام، وفى الحالة الأولى لا يعود صرفها بالنفع على جميع المواطنين، بل ينتفع بها قلة من الناس هم المرتبطون بموضوع الأموال المنفقة كالمقاولين والجنود. وهكذا وجب أن تراقب مالية الدولة ليستفيد بالإنفاق عامة الشعب .

أنظر : د. محمد عبد الله العربى، ص ٢٨ ، ص ٢٩

([٢]) د. محمود رياض عطية، ص ٤٣ ، د. محمد حلمى مراد ، ص ٢٧

ولا يستسيغ بعض الكتاب([1]) القول بأن قيام الهيئات العامة أو الموظف العام بإنفاق المال العام، ولو على حاجات خاصة لا يعد دائماً من قبيل الإنفاق العام، لما يخلط هذا الرأى بين وجود النفقة، وكيفية استخدامها، كما أنه يتجاهل الواقع متمسكاً بالوجهة القانونية فقط، حين يثبت هذا الواقع تعرض المال العام لاختلاسات شتى، يستتر كثير منها تحت عباءة الصالح العام، الأمر الذى يخرج بعض هذه التصرفات من المساءلة .

وقد خلص أصحاب هذا الرأى إلى نتيجة مؤداها عدم ضرورة اشتراط قضاء حاجة عامة للقول بأن هذه النفقة عامة وليست خاصة، ويمكن الاكتفاء بمعيار شخصية القائم بإنفاق المال فتعتبر النفقة عامة حين تقوم الدولة على إنفاقها.

ولكن يبقى شرط قضاء الحاجة العامة ضرورياً، ليس لإثبات طبيعة النفقة أى كونها عامة أو خاصة، وإنما كمعيار لترشيد النفقات العامة، فلا تسرف الدولة فى إنفاقها إلا فى حدود قضاء الحاجات العامة.

([1]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٣٢- ٣٤

المبحث الثانى

تطور النظرة إلي النفقات العامة

اختلفت نظرة الفكر المالى التقليدى للنفقات العامة عـــن نظـــرة الفكـــر المالى الحديث، وذلك على النحو التالى:

أولا: النفقات العامة فى الفكر التقليدى :

كان العلماء الأوائل يعتقدون أن الدولة الحارسة لها دور محـــدود فـــى النشاط الاقتصادى، ومن ثم وجب أن تكون نفقاتها محدودة القدر بمحدوديـــة دور الدولة. لأن أى نفقة عامة ما هى إلا اســـتهلاك لجـــزء مـــن دخـــول المجتمع، يجب أن يكون بهدف الوفاء بالحاجات المحدودة التى تتطلبها وظيفـة الدولة الحارسة، وأن أى زيادة فى هذه النفقات تحرم الأفـــراد مـــن فرصـــة استهلاك جزء من الدخل كان يمكـــن أن يســـاهم فـــى زيـــادة الادخـــار أو الاستثمار الذى يعود بالنفع([1]).

وبالتالى انصبت دراسة النفقات العامة فى الفكر التقليدى علـــى حجـــم هذه النفقات، والأحكام القانونية للإنفاق العام، التى تضمن إحكام الرقابة عليه، وأن لا تزيد عن الإيرادات العامة، وذلك للمحافظة على توازن الميزانيـــة([2])، وعدم السماح بأن يكون هناك عجز فى الميزانيـــة. دون الاهتمـــام بدراســـة طبيعة النفقات العامة ولا محتوياتها([3]).

ولذا، برز فى الفكر المالى التقليدى مبـــدآن أساســـيان بالنســـبة للنفقـــة العامة، هما: مبدأ حياد النفقة العامة، ومبدأ أولوية النفقات العامة:

أ - مبدأ حياد النفقة العامة :

حرصت النظرية التقليدية على أن تكون النفقات العامة محايدة مما جعل تأثيرها على الحياة الاقتصادية محدوداً([4]). إذ لا يجب أن تعمد الدولـــة إلـــى

([1]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ١٦٣

([2]) د. محمود رياض عطية ، ص٣٦، ص ٣٧

([3]) وذلك على الرغم من أن دراسة النفقات العامة قد احتلت مركزاً هاما فى النظريـــة الماليـــة التقليدية ، نظرا لأن القاعدة السائدة وقتئذ هى أولوية النفقات العامة . أنظر : د.زكريا بيومى ص ١١٦.

([4]) د. محمد حلمى مراد . ص ٢٣، ود. زين العابدين ناصر ، ص ١٢٨

الإنفاق لإحداث آثار مباشرة أو غير مباشرة تعرقل سير القوانيــن الطبيعيــة للحياة الاقتصادية.

والنفقة المحايدة هى التى لا يكون للدولة هدف من إنفاقها سوى تمويــل الحصول على السلع والخدمات العامة(الهدف المالى). وليس مسموحاً للدولــة أن تعمد على التأثير فى نظام السوق بالإنفاق العام لتحقيق أهداف اقتصاديــة أو اجتماعية . بمعنى أن النفقة المحايدة لا تؤثر على الدورة الاقتصادية فــى الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، ولا تدخل أى تعديل على المراكز الاجتماعيــة للأفراد والفئات المختلفة([1]).

ذلك لأن أى نفقة عامة تنفقها الدولة فى غير الهدف المالى تؤدى فــى النهاية إلى إفقار المجتمع ، فالإنفاق الاقتصادى الذى تقوم بــه الدولــة عــن طريق مزاولة النشاط الاقتصادى يحرم القطاع الخاص من أن يقوم بــدوره، فى الوقت الذى لا ينتج القطاع العام بنفس كفاءة القطاع الخاص، مما يحــرم المجتمع من فرصة زيادة طاقته الإنتاجية.

والنفقات الاجتماعية التى تنفقها الدولة فى صورة منح وهبات وإعانــات لصالح الطبقات الفقيرة بهدف إعادة توزيع الدخــل مــن خــلال الضرائــب التصاعدية التى تقتطع من أموال الأغنياء ، تؤدى إلــى نقــص المدخــرات والاستثمارات ، ومن ثم إلى زيادة الأسعار لمجابهة الطلب المتزايد بســبب زيادة دخول الفقراء([2]) .

ولم يتنبه العلماء التقليديون إلى أن تحييد النفقات العامــة يكــاد يكــون مستحيلاً ، فلكل نفقة تنفقها الدولة آثارها غير الماليــة ولــو بصــورة غــير مباشرة ، فتعيين الموظفين فى القطاع الحكومى ودفع مرتبــات لــهم (علــى سبيل المثال) يحدث آثاراً اقتصادية واجتماعية ، تتمثل فــى نقــص الأيــدى العاملة فى السوق بعدد الموظفين الذين تستخدمهم الحكومة .

([1]) د. باهر محمد عتلم ، ود. سامي السيد ، ص ٣٤٤

([2]) د. زكريا بيومى ، ص ١٢٩ – ص ١٣٠

كما أن حصول هؤلاء الموظفين على المرتبات يغير من وضعهم الاجتماعى ، فينتقلون من مناطق سكنهم الأولى مع أسرهم إلى مناطق أخرى، ويزيد الطلب الاستهلاكى على السلع والخدمات لتوفير حاجاتهم، مما يحفز السوق على زيادة الإنتاج ، أو يؤدى إلى زيادة الأسعار .

بل إن النفقات الحربية التى يعتبرها التقليديون أكثر النفقات العامة حيادية، تؤثر على إنتاج القطاع الخاص بمقدار السلع والخدمات التى تسحبها هذه النفقات للأغراض العسكرية ، وتقلل من الأيدى العاملة بعدد العمال الذين يستخدمهم القطاع العسكرى .

ب - مبدأ أولوية النفقات العامة :

لهذا المبدأ معنيان([1]): معنى موضوعى، وآخر شكلى:

- **المعنى الموضوعى :** ينصرف إلى كيفية تحديد النفقات العامة والإيرادات العامة ، ويعطى الأولوية للنفقات العامة فى هذا التحديد .

أى أن النفقات العامة هى التى تحدد الإيرادات العامة ، وهذه خاصية تتميز بها الدولة عن الأفراد ، الذين يحددون نفقاتهم طبقاً لما يحصلون عليه من إيرادات ، وذلك لما للدولة من السلطات التى تمكنها من تحصيل الإيرادات التى تبغيها ، بينما يفتقد الأفراد هذه السلطة ، وليس أمامهم إلا التصرف فى حدود ما هو متاح لديهم من إيرادات .

- **المعنى الشكلى:** ينصرف إلى أن اعتماد النفقات العامة من قبل البرلمان يكون قبل اعتماد الإيرادات العامة عند مناقشة الموازنة العامة للدولة ، بحيث لا يجب أن تزيد هذه الإيرادات عما تم إقراره من نفقات، ويرى التقليديون أن الضرائب وهى الإيرادات المخصصة لتغطية النفقات العامة العادية يجب أن لاتتجاوز الحد الذى يجعلها تمثل اعتداء على الملكية الفردية ، أما النفقات غير العادية فيمكن تمويلها بالقروض .

([1]) د. رفعت المحجوب ، ص ٤٨، ص ٤٩ ، د. زكريا بيومى ، ص ١٣١- ص ١٣٢

ويجرى اعتماد الميزانية العامة المصرية وفق هذا المبدأ .

ويعيب هذا النظر المبالغة فى تقدير سلطات الدولة فى الحصول علـــى إيراداتها، ويتجاهل قدرة المجتمع على الاستجابة لهذه السلطة، فليست الدولـــة طليقة اليد بلا قيود فى فرض الضرائب عندما تشاء ، وكيفما تشاء. كمـــا أن طاقة المجتمع على دفع الضريبة ليست بلا حدود ، والحصول على القـــروض ليس متيسراً بدون شروط .

وهكذا فإن الدولة مقيدة فى تحديد النفقـــات مـــن النـــاحيتين القانونيـــة والاقتصادية : فمن الناحية القانونية لا يجوز فرض الضريبة أو تعديلـــها إلا بقانون يصدر من نواب الشعب ، أى يجب الحصول علـــى تفويـــض مـــن الشعب بفرض الضريبة .

ومن الناحية الاقتصادية :فإن فرض الضريبة أو عقد القروض تحكمـــه ضرورة المحافظة على مستوى معين لمعيشة الأفراد ، وعلـــى رأس المـــال المنتج والعمل على نموه ، كما تتوقف هذه المقدرة على كيفية توزيع الدخـــل القومى بين الطبقات المختلفة ([1]).

لذا ليس غريباً أن يتخلى الفكر الحديث عن هذين المبدأين .

ثانياً : النفقات العامة فى الفكر المالي الحديث :

اهتمت المالية العامة الحديثة بالنفقات العامة اهتماماً كبيراً ، لاعترافـــها بأهمية تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى ، وما يترتب عليه من تزايد فـــى النفقات العامة وتوسع مجالاتها ، نظراً لما لهذه النفقات من أغـــراض ماليـــة واقتصادية واجتماعية ، تجعلها أداة فعالة فى التأثير على الهيكل الاقتصـــادى والاجتماعى .

فالنفقة العامة فى الفكر الحديث هى مجرد إعادة لتوزيع الدخل القومـــى، ونقل للقوة الشرائية من مجموعة من الأفراد إلى مجموعة أخـــرى. وتعتـــبر الدولة بمثابة مضخة هائلة تمتص لتوزع وتؤثر تحقيقاً لأهدافـــها وسياســـتها،

([1]) د. رفعت المحجوب ، ص ٥١، ص ٥٢

وليس فى الإمكان أن تكون هذه النفقة محايدة ، بل هى نفقة إيجابية تهدف إلى إحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية([1]).

كما أن الدولة ليست مجرد الشخص المعنوى المفترض ، وإنما هى فى حقيقتها مجموعة من الأفراد حكاماً ومحكومين ، يعملون وينفقون ويستهلكون معاً . والدولة كشخص معنوى لا تنفق ولا تستهلك فى الحقيقة، وإنما الذى ينفق فى النهاية هم الأشخاص المكونين لها ، فالإنفاق الأخير هو إنفاق الموظف أو المقاول أو المورد ...الخ. وينفق هؤلاء الأموال التى تقدمها لهم الدولة، وهى ذات الأموال التى اقتطعتها الدولة من الجماعة ([2]).

ولما كانت الدولة ذات قدرة غير محدودة فى الحصول على ما تشاء من الإيرادات وبدون حدود ، فليست هناك ضرورة إذن أن تحدد الدولة نفقاتها أولاً ، ولا بأس من أن تزيد النفقات على الإيرادات ، طالما كان ذلك لأغراض السياسة المالية التى تستخدمها الدولة لبلوغ أهدافها .

([1]) د. باهر محمد عتلم ود. سامى السيد : المالية العامة والقطاع العام فى النظم الاقتصادية المختلفة ، بدون ناشر ، وغير محدد سنة النشر ، ص ٢٤٣

([2]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٢٣، ص ٢٤.

الفصل الرابع

أنواع النفقات العامة

للنفقات العامة أنواع عديدة ، حاول الكتاب حصرها ، وتقسيمها حتى يسهل دراستها ، والتعرف على طبيعتها ، وتدرج هذه الأنواع فى موازنات الدول بطرق مختلفة ، تبعاً للتقسيم الذى تتبعه الدولة .

ومن ثم فإن النفقات العامة تقسم بطريقتين : تقسيم علمى أو نظرى يتداوله الكتاب ، وتقسيم وضعى أو عملى تنتهجه الدول فى موازناتها العامة.

ونقسم هذا الفصل إلى مبحثين : المبحث الأول للتقسيم العلمى، والمبحث الثانى للتقسيم الوضعى ، على النحو التالى :

المبحث الأول

التقسيم العلمى للنفقات العامة

يقسم العلماء النفقات العامة إلى عدة أقسام ، يضم كل قسم منها أنواعاً تشترك فى سمات معينة فيما بينها، كالدورية أوالتكرارية ، أو تبعاً لآثارها الاقتصادية ، أو أغراضها ، أو نوع الهيئة القائمة بها ، أو الشكل الذى تتخذه ، وغيرها .

ولا يعنى هذا التقسيم أن هناك حدوداً فاصلة تعزل كل قسم من النفقات عن بقية الأقسام الأخرى ، بل إن النفقة الواحدة يمكن أن تندرج ضمن أكثر من قسم واحد ، تبعاً للوجهة أو الزاوية التى ينظر إلى النفقة من خلالها.

ولهذه التقسيمات فوائد عدة [1]، نذكر منها :

١- ترتيب حسابات الدولة بطريقة يسهل بها إعداد وصياغة ومراجعة البرامج والخطط التى تتولى أجهزة الدولة إدارتها .

٢- تحقق الكفاءة والفعالية فى إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية. لما يوفره التقسيم العلمى للنفقات من سهولة فى فهم الميزانية، ووضوح بنودها من خلال تقسيمها إلى أنواع محددة .

---

[1] د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٣٥- ٣٦

٣- تسهل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة المالية المختلفة ، ومعرفة تطوراتها ، حيث يمكن التعرف على تكلفة وآثار كل نشاط، وتطور أهميته النسبية بالمقارنة بالنشاطات الأخرى ، خلال فترات زمنية معينة.

ومن أهم هذه التقسيمات ما يلى :

أولاً : تقسيم النفقات من حيث دوريتها أو تكرارها :

تنقسم النفقات العامة من حيث تكرارها الدورى إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية :

أ- **النفقات العادية** ordinary expenditures هى النفقات المعتادة أو المنتظمة التى تتحدد كل فترة زمنية معينة ، غالباً ما تكون سنة ، باعتبار أن مدة الميزانية سنة .

ومن أمثلتها مرتبات العاملين ، ونفقات الدفاع والأمن فى الظروف العادية ، وكافة النفقات اللازمة للسير المعتاد للإدارة الحكومية .

أما النفقات غير العادية extraordinary expenditures فهى النفقات التى تخصص لمواجهة ظروف غير عادية قلما تتكرر خلال السنة، كنفقات مكافحة وباء طارىء أو زلزال ، أو النفقات المخصصة لعمليات مستمرة لأكثر من سنة ، ومن أمثلتها الإنفاق على مشروعات الرى والخزانات والسكك الحديدية ، ونفقات الحروب والكوارث الكبرى ، ونفقات الأزمات الاقتصادية ، كالركود أو التضخم الجامح.

ويفيد هذا التقسيم فيما يلى :

١- يساعد على تقدير جزء من النفقات تقديراً أقرب إلى الصحة، وهو الجزء المتعلق بالنفقات العادية ، لأنها تتكرر ، ومن ثم يسهل تحديد الضرائب اللازمة لتمويلها([1]).

٢- يوفر وقت مناقشة البند الخاص بالنفقات العادية المتكررة فى البرلمان عند اعتماد الميزانية ، بخلاف النفقات غير العادية، وخاصة المتعلقة بالمشروعات الكبيرة أو المستمرة لأكثر من سنة ، والتى تتطلب إنشاء ميزانية غير عادية منفصلة عن ميزانية الدولة ، و تحتاج وقتاً أطول لمناقشتها ، وتدبير الموارد اللازمة لتمويلها من القروض .

([1]) د. محمود رياض عطية ، ص ٤٦

ولكن يعيب هذا التقسيم مايلى :

١ – يعتمد التقسيم على معيار زمنى بحت، مستمد من اتباع مبدأ السنوية فى الميزانية ، ومن ثم تصنف النفقة على أنها عادية أو غير عادية تصنيفاً غير ثابت أو دائم ، ذلك لأن تحديد مدة الميزانية يؤثر على نوع النفقة: بمعنى أنه إذا كانت الميزانية عن مدة تزيد عن سنة فإن النفقات غير العادية وفقاً للميزانية السنوية تتحول إلى نفقات عادية فى الميزانية التى تزيد عن سنة ، والعكس إذا كانت الميزانية عن مدة أقل من سنة فإن النفقات العادية تتحول إلى نفقات غير عادية .

٢–هناك أنواع من النفقات تعتبر نفقات غير عادية لمجرد أنها تتعلق بأعمال لا تتكرر خلال السنة الواحدة ، رغم أنها تتكرر على المدى الطويل، وخلال فترات قصيرة نسبياً ، كأعمال الصيانة والتجديد والإحلال لمشروعات المرافق الأساسية التى تعتبر تجديداً للثروة القومية ([1]).

كما نلاحظ أن النفقات الحربية التى يعتبرها التقسيم نفقات غير عادية ترد فى الميزانيات السنوية لمختلف الدول بصفة عادية وتكاد تكون منتظمة.

بل إن بعض الكتاب([2]) يرى أن النفقات الرأسمالية نفقات لازمة على الدوام لتجديد الجهاز الإنتاجي للدولة ، ولذا فهى وإن كانت لا تتكرر بذاتها كل عام إلا أنها تتكرر بنوعها مما يجعلها من النفقات العادية.

٣– يخل تعدد الميزانيات بالمبدأ التقليدى المعمول بـه فى تحضير ميزانية الدولة ، وهو مبدأ وحدة الميزانية .

٤– يسمح هذا التقسيم لوزراء المالية بإخفاء العجز فى الميزانيات العادية بإظهارها متوازنة، وذلك عن طريق نقل بعض النفقات إلى الميزانية غير العادية على خلاف الحقيقة([3]) .

٥– استبعد الفكر المالى المعاصر الاحتجاج بعدم دورية النفقة لتبرير الالتجاء إلى القروض العامة والإصدار النقدى الجديد، وبالتالى فقد تصنيف النفقات العامة إلى عادية وغير عادية الكثير من أهميته([1]).

([1]) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٤٢– ص ١٤٣

([2]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ١٧٣

([3]) د. محمود رياض عطية ، ص ٣٤

٦- أن كثيراً من الدول قد أصبحت تـأخذ بفكـرة ميزانيـة الـدورة الاقتصادية وميزانيات البرامج التى تمتد لأكثر من سنة، وقد ظهرت النفقـات الاستثمارية فيها كنفقات عادية ، نظراً لتكرار ظـهورها بانتظـام فـى كـل ميزانيات البرامج ، مما يصعب معه الاستناد إلى هذا التقسيم ، لأنـه وضـع أساساً للتعامل مع الميزانية السنوية(٢) .

ثانياً : أنواع النفقات العامة من حيث أهميتها الاقتصادية :

ولما لم يفلح التقسيم السابق ، فقد أخذ الفكر المالى الحديث بتقسيم آخـر للنفقات ، على أساس التمييز بين النفقات الخاصة بالنشاط العادى للدولة فـى مختلف المجالات ، وبين النفقات الاستثمارية أو الرأسـمالية التـى تتعلـق بالمشروعات الاستثمارية وتجديد الثروة القوميـة(٣) وتكويـن رأس المـال العينى.

وعلى هذا ، تقسم النفقات العامة إلى نفقات رأسـمالية (أو اسـتثمارية)، ونفقات جارية:

١- النفقات الرأسمالية أو الاستثمارية capital or investment expenditures

هى النفقات التى يترتب على إنفاقها زيادة فى ثروة أو رأسمال الأمـة، فهى تخصص لتكوين رأس المال العينى، وتنمية الانتاج القومى. أى الإنفـاق على السلع الإنتاجية .

ويشمل هذا الإنفاق المبالغ التى تخصـص لإنشـاء البنيـة الأساسـية اللازمة للإنتاج، كالنفقات على إنشاء الطرق والكبارى، والسـكك الحديديـة، والإنفاق لزيادة رأس المال الثابت عن طريق إضافة طاقات إنتاجيـة جديـدة من خلال شراء المعدات والسلع الإنتاجية ، ولتوسيع وتجديد وصيانة الطاقـة الإنتاجية الحالية ، ونفقات زيادة المخزون من السلع .

ويمكن تقسيم الاستثمارات بدورها إلى قسمين(٤) : استثمارات عامـة مباشرة ، واستثمارات عامة غير مباشرة :

---

(١) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٣٨

(٢) د. زكريا بيومى ، ص ١٤٦

(٣) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٤٥

(٤) د. السيد عبد المولى ، ٩٦، ص ٩٧

والاستثمارات العامة المباشرة: هى الاستثمارات التى تقوم بها الدولة أو هيئاتها العامة لزيادة رأس المال القومى، من خلال مشروعات الإنشاءات أو الصيانة أو زيادة المخزون.

أما الاستثمارات العامة غير المباشرة: فهى الاستثمارات التى لا تقوم بها الدولة مباشرة ، بل يقوم بها القطاع الخاص ، ولكن من خلال إعانات تقدمها الدولة إليه ، فكأن الدولة هى التى تقوم بهذه الاستثمارات ولكن بصورة غير مباشرة . ومن أمثلتها القروض والإعانات التى تمنح للقطاع الخاص ، بغرض إعانته للقيام بهذه الاستثمارات .

٢ - النفقات الجارية current expenditures

وهى المبالغ التى تنفق بصفة دورية أو منتظمة لضمان سير الإدارة العامة، دون أن تساهم مباشرة فى زيادة رؤوس الأموال العينية .

ومن أمثلتها ما يدفع لموظفى وعمال الدولة من مرتبات وأجور ومكافآت، وما يدفع للموردين من أثمان للسلع والخدمات اللازمة للاستهلاك العام، ونفقات تشغيل المرافق العامة ، والصيانة الجارية والتحويلات الجارية.

ويمتاز هذا التقسيم بأنه ، على خلاف سابقه ، لا يعتمد على معيار زمنى يسهل تغييره ، وإنما يعتمد على معيار موضوعى يقوم على تحليل طبيعة النفقة ، وما إذا كانت تتصل بثروة ورأس مال الأمة ، أم تتصل بالمجرى المعتاد لسير الإدارة .

كما يفيد هذا التقسيم فى بيان حجم الاستثمارات العامة ومدى التوسع فى الانفاق الرأسمالى، بما يساعد على ربط قطاعات الإدارة الحكومية بقطاعات الأعمال ، وللوقوف على مدى أهمية الاستثمارات فى فترات التنمية الاقتصادية والأزمات([1]).

ولكن قد يترتب على هذا التقسيم بعض الاستنتاجات الخاطئة ، حين يعتقد بأن النفقات الجارية أقل أهمية من النفقات الرأسمالية ، لأن النفقات الرأسمالية هى وحدها التى تحقق التنمية الاقتصادية، وهذا الاعتقاد يتجاهل أهمية النفقات الجارية فى إحداث التنمية ، فكما تحتاج الدولة إلى إنشاء

([1]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٣٨ - ٤٠

مصانع وشراء عدد وآلات ، فإنها تحتاج أيضاً إلى القوة العاملة الفنية والإدارية التى تدير هذه المصانع وتشغلها([١])٠

ثالثاً : أنواع النفقات العامة من حيث آثارها الاقتصادية :

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث آثارها الاقتصادية إلى نفقات عامة منتجة، ونفقات عامة غير منتجة٠ وذلك تبعاً لما يترتب على هذه النفقات من دخل مباشر أو منفعة تعود على الاقتصاد القومى .

وكان الفقه المالى التقليدى يعتبر النفقة منتجة إذا ترتب على إنفاقها توليد دخل مباشر ، كإنشاء السكك الحديدية ، أما إذا لم يترتب على إنفاقها دخل مباشر فإنها تعتبر نفقة غير منتجة (كإنشاء طريق عام).

واعتبر التقليديون النفقات غير العادية للمشروعات المستمرة بأنها نفقات تدر دخلاً تبرر اللجوء إلى القروض لتمويلها ، على خلاف النفقات العادية التى تنفق للأغراض الإدارية أو العسكرية ولا تدر دخلاً وتمول من الضرائب. ويتفق هذا الرأى مع نظرتهم إلى وظيفة الدولة الحارسة التى لا تتدخل فى النشاط الاقتصادى .

كما يعيب هذا النظر أنه يهتم بالأثر المالى المباشر لاعتبار النفقة منتجة ، فتكون النفقة منتجة عندما تغل ايراداً بصورة مباشرة ، بينما قد لا تغل هذه النفقة ايرداً نقدياً مباشرة ولكن نفعها يؤدى إلى توليد هذا الإيراد ولكن بصورة غير مباشرة . فإنشاء الطريق الزراعى لا يدر دخلاً مباشرة، ولكن يترتب عليه تيسير المواصلات وانتعاش الزراعة والتجارة والصناعة، وبالتالى زيادة أرباح المشروعات ، وزيادة تحصيل الضرائب منها، مما يمكن اعتبار الزيادة فى هذه الضرائب ايراداً غير مباشر من الإنفاق على الطريق الزراعى ، على الرغم من أن الدولة لم تحصل على ايراد مباشر منه، فى صورة رسوم مثلا تفرض على المنتفعين منه .

ولكن مع تطور النظرة إلى دور الدولة وأهمية تدخلها فى النشاط الاقتصادى أصبح الماليون يعتدون بكون النفقة منتجة . فليس من الضرورى أن يتولد عن النفقة دخل مباشر يعود على الدولة ، وإنما يكفى أن تساهم النفقة فى إنتاج الدخل ، فالنفقات التعليمية والصحية لا تولد دخلاً مباشراً، ولكنها تساهم فى إنتاج الدخل عن طريق تحسين الحالة التعليمية والصحية

([١]) د. السيد عبد المولى ، ص ٩٨ ، ص ٩٩

للفرد فتجعله أفضل إنتاجا وأطول عمرا ، مما يزيد من دخل الدولة ولكن بصورة غير مباشرة ([1]).

ولاشك أن نطاق النفقات المنتجة أكثر اتساعا من نطاق النفقات التى تدر أو تعطى دخلا([2])، إذ أن بعض الاستثمارات تساهم فى الإنتاج القومى كنفقات إنشاء المدارس والمستشفيات العامة ، لا تعطى دخلا ولكنها تؤدى إلى زيادة الثروة القومية (والناتج القومى) .

بيد أن فكرة الإنتاجية فكرة غير محددة، و يمكن أن تستخدم للدلالة على أكثر من معنى([3])، لذا يفضل بعض الكتاب([4])أن يكون التقسيم على أساس المنفعة التى تعود على المجتمع من هذا الإنفاق ، فتكون النفقة منتجة طالما عادت بالنفع على المجتمع منها. ومن ثم يفضلون تقسيم النفقات إلى نفقات نافعة ونفقات غير نافعة .

غير أن هذا التقسيم بدوره محل نقد -فى رأينا -لأنه يجعل الرقابة على النفقات العامة غير يسيرة ، إذ من السهل أن تبرر الدولة المنافع التى يمكن أن تعود على المجتمع من النفقة العامة ولو بعد حين من الزمان، فالإنفاق على القصور الحكومية أو غيرها من النفقات المظهرية، يمكن تبرير كونها نفقات نافعة على أساس أنها تغل إيرادا على العاملين فيها ، أو المقاولين وأدوات الإنتاج التى استخدمت فيها ، أو حتى فى المنفعة المتوقعة من زيارة السائحين لها فيما بعد باعتبارها آثارا تاريخية.

([1]) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٤٦ -ص ١٤٧

([2]) د. رفعت المحجوب ، ص ١١٦

([3]) تعنى الإنتاجية بمعناها الضيق الفائض الاجتماعى الذى ينتج عن النشاط العام والقيمة الاجتماعية للأموال والخدمات التى يستوعبها هذا النشاط، فإذا تحقق فائض يتمثل فى زيادة الناتج القومى اعتبرت النفقة العامة إنتاجية .

كما تعنى الإنتاجية الأربحية التى ترتبط بالمقابل النقدى الذى تحصل عليه المشروعات والمرافق العامة تمكن الدولة من استرداد ما أنفقته من المتعاملين مع هذه المشروعات أو المرافق (أربحية مباشرة) أو من خلال الضرائب (أربحية غير مباشرة) ، كما تعنى الإنتاجية المنفعة، أى قابلية السلع والخدمات العامة لإشباع الحاجات . أنظر تفصيلا :

د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٣٥- ص ٣٨

([4]) د. محمود رياض عطية ، ص ٤٧

فضلاً عن أن الأخذ بالمعنى الواسع للإنتاجية بحيث يأخذ فى الاعتبار الآثار غير المباشرة لبعض النفقات يؤدى إلى اعتبار كافة نفقات الدولة إنتاجية، حتى نفقات الإدارة والصحة والتعليم والنفقات الحربية.

كما يمكن أن تتحول بعض النفقات المنتجة بطبيعتها إلى نفقات غير منتجة كالإعانات الاقتصادية التى لاتؤدى إلى زيادة الإنتاج ، وإنما تمنح من أجل شراء سلع لاستهلاكها([1]) .

لذا نحبذ – مع بعض الكتاب ([2])-أن تشير النفقات المنتجة إلى زيادة مقدرة الاقتصاد القومى على الإنتاج، وذلك نتيجة لزيادة كفاءته الإنتاجية أو نتيجة اتساع نطاق السوق .

ثالثاً :أنواع النفقات العامة من حيث طبيعتها :

تنقسم النفقات من حيث طبيعتها إلى نفقات حقيقية أو فعلية ، ونفقات ناقلة أو تحويلية([3]):

النفقات الحقيقية أو الفعلية real expenditures

تلك النفقات التى تصرف فى مقابل الحصول على أموال أو خدمات، مثل نفقات الأشغال العامة والتوريدات ومرتبات الموظفين.

فهذا الإنفاق قد حصلت الدولة فى مقابل له على عمل العامل أو على السلعة المطلوبة فى الانتاج أو الاستهلاك .

ويترتب على هذا الإنفاق استهلاك جزء من السلع والخدمات استهلاكاً نهائياً لإشباع حاجة ، أو إنتاج سلعة أو خدمة أخرى ، ومن ثم فهو يؤثر مباشرة على كمية ونوع الإنتاج ،لأنه يمثل الطلب على السلع والخدمات

([1]) د. زين العابدين ناصر ، ص ١٤٨

([2]) د. رفعت المحجوب ، ص ١١٨

([3]) ويطلق البعض على النفقات التحويلية تعبير النفقات المستنفدة exhaustive expenditures أو النفقات الفعلية effective expenditures، أما النفقات التحويلية فيطلق عليها النفقات غير المستنفدة non- exhaustive exp. أو النفقات بدون مقابل .

أنظر : A.C. Pigou: A study in public finance . Macmillan . London . 1956. pp. 19-23

مثبت فى د. زكريا بيومى ، ص ١٥١ ، هامش رقم ١

المنتجة. ولأنه ينفق فى مقابل فهو يخلق دخولاً لمن تتعامل معهم الدولة فى شراء السلع والخدمات([1]).

ويجب أن تحصل الدولة على هذا المقابل خلال السنة أو فترة زمنية قصيرة([2])، حتى يمكن تحديد النفقة على أساسه .

وتؤدى النفقات العامة الحقيقية إلى زيادة الدخل القومى، سواء كانت هذه النفقات جارية أو رأسمالية، لأن النفقات الجارية تعمل على توفير العديد من الخدمات العامة التى يستفيد منها المواطنون ، كما تساهم النفقات الرأسمالية زيادة الطاقة الانتاجية للاقتصاد القومى ، وتؤدى تبعاً لذلك إلى نمو حجم الدخل القومى([3]) .

ب - النفقة الناقلة أو التحويلية transfer expenditures

هى كل إنفاق يتمثل فى مجرد نقل أو تحويل القوة الشرائية فيما بين أفراد وطبقات المجتمع ، أو فيما بين المجتمعات الدولية ([4]).

أى أنها مجرد اعتمادات تنفقها الدولة دون أن يكون لها مقابل تحصل عليه فى صورة أداء خدمة لها ، أو زيادة فى ثروتها القومية([5]). حيث لم يترتب عليها سوى تغيير فى شكل الثروة العامة.

ومن أمثلتها ([6]) المساعدات والإعانات الاجتماعية ، كمعاشات الضمان الاجتماعى، والإعانات الاقتصادية، كإعانات الاستغلال للإبقاء على ثمن المنتجات بأقل من ثمن التكلفة ، وإعانات تحقيق التوازن لتغطية العجز المالى للمشروع ، وإعانات الإنشاء التى تعوض المشروع عن كل أو بعض نفقات إنشائه ، وإعانات التجارة الخارجية التى تشجع على التصدير .

وتشمل أيضاً النفقات التحويلية المالية التى تتمثل فى فوائد الدين العام، كنفقات مكافحة غلاء المعيشة .

([1]) د. محمد دويدار ، ص ٦٤

([2]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٤١

([3]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص ١٧٦

([4]) د. محمد حلمى مراد ، ص ٣٤-ص ٣٥

([5]) د. محمد حلمى مراد ، ص ٣٤-ص ٣٥

([6]) د. السيد عبد المولى ، ص ٨٨ -ص ٩٢

ولا تتطلب النفقات التحويلية استخدام الدولة لجزء من مواردها الاقتصادية للجماعة استخداماً مباشراً، ومن ثم فهي لا تؤدي إلى زيادة الناتج القومي، وإنما تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي بين الأفراد، لأنها مجرد استقطاعات من دخول الأفراد دافعي الضرائب لصالح المستفيدين من هذه النفقات.

كما لا تؤثر بصفة مباشرة على مقدار أو نوع الإنتاج ، وإن كان لها تأثير غير مباشر على الإنتاج ، عن طريق التأثير على نمط توزيع الدخل القومي، فهي إذن من قبيل النفقات التوزيعية ، أو نفقات إعادة التوزيع.

ويمكن تقسيم النفقات الناقلة تقسيمات داخلية عديدة ، إما وفقاً للغرض منها، أو وفقاً لمدى مباشرة انتقال القوة الشرائية ، أو من حيث شكلها([1]).

فمن حيث الغرض : يمكن تقسيم النفقات الناقلة إلى تحويلات خاصة بالدين العام (داخلي وخارجي)، وتحويلات إجتماعية (إعانات الأسر الفقيرة، أو المشروعات).

ومن حيث مدى مباشرة انتقال القوة المباشرة : فهناك تحويلات مباشرة، تتمثل في الإنفاق الذي يؤدي مباشرة إلى زيادة الدخول النقدية للمستفيدين منه (كفائدة الدين العام والمعاشات التي تدفع للمحاربين القدامى أو أسرهم)، وتحويلات غير مباشرة ، كالإعانات الاقتصادية التي تهدف إلى خفض ثمن السلعة أو الخدمة للمستهلك أو إلى زيادة الإنتاج .

ومن حيث الشكل: تقسم النفقات الناقلة إلى تحويلات دخل (تنصب على الإيراد الدوري للمستفيد من الإنفاق الناقل)، وتحويلات رأس المال يقصد بها إعادة تكوين رأس المال ، أو تشجيع الاستثمار الفردي، أو تشجيع الأفراد على بناء مساكن خاصة.

ويفيد تقسيم النفقات العامة إلى حقيقية وتحويلية إلى أنه:

١- يمكن السلطة العامة من الوقوف على نقاط الضعف في الإنفاق العام، فتزيد من النفقات التحويلية إلى الحد الذي يسهم في زيادة الدخل القومي، وتوجه من النفقات ما تراه ضرورياً لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، مما يمهد الطريق لإعادة توزيع الدخل توزيعاً عادلاً . مع مراعاة

([1]) د. محمد دويدار ، ص ٦٦، ص ٦٧، هامش رقم ٤

أن النفقات الحقيقية يمكن أن تلعب أثرا توزيعيا ، حين تقدم الدولـــة للأفـــراد خدمات مجانية تؤدى إلى زيادة دخولهم([1]).

٢- يلقى الضوء على مجال الإنفاق الذى يساعد فى زيادة الاســـتهلاك أكبر من مساهمته فى زيادة الدخل القومى (النفقات التحويلية)، أو الذى يزيـــد الدخل القومى (النفقات الحقيقية)، مما يساعد الحكومة على تقرير مدى زيـــادة أو تخفيض أيهما، وفقا للظروف الاقتصادية التى تمربها([2]) .

فوائد الديون والمعاشات وتعويضات الحروب :

اختلف كتاب المالية العامة فى تحديـــد طبيعـــة فوائـــد الديـــن العـــام، والمعاشات ، وتعويضات الحروب ، ومدى اعتبارها نفقات حقيقية أو ناقلة:

أ - فوائد الدين العام :

تذهب النظرية التقليدية إلى التفرقة بين نوعين من القروض العامة([3]):

١-القروض التى تستخدم فى تغطية عجز الموازنة وتعتبرها قروضـــا استهلاكية ، لأنها تستخدم فى أغراض غير منتجة ، حيث لا تؤدى إلى تغيير حجم السلع والخدمات المنتجة بطريق مباشر، ومن ثم تعتبر الفوائد المتعلقـــة بها نفقات تحويلية .

٢- القروض التى تستخدم فى تمويل العمليات الإنتاجية (الاســـتثمارات) تعتبر الفوائد المتعلقة بها نفقات حقيقية .

ويتطلب هذا الرأى ضرورة البحث فى كيفية استخدام القـــرض ومـــدى انتاجيته مما يفرض صعوبة فى كثير من الأحيان على الوقوف على طبيعـــة النفقة المتعلقة به .

أما من الناحية العملية فينظر إلى فوائد الدين العام على أنها من قبيـــل النفقات الناقلة ، وذلك لحث الدولة على تقليل اللجوء إلى القروض، أو لعـــدم وجود المقابل الجارى والمباشر لها .

([1]) د. زكريا بيومى ، ص ١٥٨

([2]) د. محمد رضا العدل : دراسات فى المالية العامة ، دار الفكر العربى ، القـاهرة ، ١٩٧٤، ص ٧٩

([3]) د. رفعت المحجوب ، ص ١٠٦، ص ١٠٧

ب - المعاشات :

ينظر إلى المعاشات التى تعطى لموظفى الدولة وعمالها بعد التقاعد على أنها من قبيل النفقات الحقيقية([1])، لأنها - ولو من الناحية النظرية - تعتبر مقابل العمل الذى سبق أن اداه العامل أو الموظف طوال فترة خدمته، فالمعاش ما هو إلا الأجر المؤجل ، بمعنى أن المرتب الذى يمنح للموظف أثناء مدة عمله لا يقابل إلا جزءا من الخدمة التى آداها للدولة، وأن المعاش هو الجزء الباقى.

بينما يرى بعض الكتاب([2]) أن هذه المعاشات نفقات تحويلية، لأنها تتم بلا مقابل ، ولا تؤدى إلى زيادة الإنتاج القومى . بل يحدث فى بعض الحالات أن يحصل الموظف أو ورثته على أكثر مما قبضه من مرتبات طيلة مدة عمله مضافا إليها ما قبضه من معاش لمدد مماثلة لمدة عمله.

وفى الواقع المصرى تنظر الدولة إلى المعاشات على أنها من الإنفاق الناقل أو التحويلات ، ذلك لأن أصحاب المعاشات لا يحصلون على كامل أجرهم الذى يتحصلون عليه أثناء الخدمة ، وإنما يحرمون من المكافآت والمزايا التى كانت تضاف إلى هذا الأجر ، فضلا عن أنهم لا يحصلون على علاوات دورية كالموظفين العاملين فى الخدمة ، بل يحصلون على زيادات فى معاشاتهم بقرارات إدارية، ومن ثم يصعب التسليم بكونهم يحصلون على أجر مؤجل كغيرهم من الموظفين العاملين([3]) .

ج - تعويضات الحروب :

ينتج عن الحروب تدمير لبعض المنشآت المدنية ، وتعرض المدنيين للضرر([4])، ومن ثم تقيم الدولة إنشاءات مؤقتة لإيواء المتضررين من المدنيين، وتدفع لمنكوبى الحروب تعويضات مالية لجبر الضرر الذى لحق بهم من جراء الحروب .

([1]) من هذا الرأى : د. محمد دويدار ، ص ٦٥ هامش رقم ٢.

([2]) د. رفعت المحجوب ، ص ١٠٦

([3]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٤٢

([4]) د. رفعت المحجوب ، ص ١٠٧

وتعتبر المبالغ التى تنفقها الدولة فى أعمال المنشآت المؤقتة من النفقات الحقيقية، لأنه يترتب على إنفاقها استهلاكا للموارد العينية، أما مبالغ التعويضات فتعتبر من النفقات التحويلية .

رابعا :أنواع النفقات العامة من حيث الأغراض التى تهدف إليها :

يدخل هذا النوع ضمن التقسيم الوظيفي للنفقات العامة ، أى تقسيم النفقات العامة تبعا للوظائف التى تقوم بها الدولة ، أو الأهداف والمجالات التى يمكن أن يمتد إليها الانفاق العام[1]، بهدف مسايرة تتبع تطورات النشاط

---

(1) اهتم الفقهاء القدامى بوضع ترتيب للمرافق العامة بحسب أهميتها، وذلك للنظر فى أولوية الإنفاق العام على كل منها ، بحيث يسمح هذا الترتيب بالمفاضلة بينها ، وتقرير الأولى بالإنفاق عندما لا يسمح حجم الإيرادات المتاحة للدولة بالإنفاق عليها . ونهج كل منهم فى الترتيب منهجا يعتمد على المعيار الذى يراه ملائما ، فمنهم(جون ستيوارت ميل) من اعتمد على معيار الوجوب والاختيار ، فالمرافق التى يلزم على الدولة القيام بها وجوبا كالدفاع والأمن والقضاء ، هى الأولى بالإنفاق من المرافق التى تكون مخيرة فى إدارتها كالتعليم . واعتمد (روشر) على المعيار الفردى مشبها الدولة بالأفراد فكما ينفق الفرد أمواله على اللازم أولا ثم النافع ثانيا ثم الكماليات ثالثا وجب على الدولة أن تراعى ذلك فى إنفاقها . بينما أولى فريق ثالث (باستابل) للاعتبارات التاريخية الأهمية فالمرافق التى تولت الدولة أمر تنظيمها من قديم هى الأولى بالإنفاق (الدفاع ثم العدل والأمن ثم القضاء ثم المرافق الإدارية ، فالتعليم والدين والدين ثم انماء الإنتاج القومى) من تلك التى أسندت إليها حديثا .

وذهب أخرون إلى أن الإنفاق العام يجب ترتيبه حسب الطبيعة الخاصة لكل مرفق، إذ يرى Adams أن سير الحضارة يؤدى إلى زيادة الإنفاق فى طائفة من المرافق وإنقاصها فى مرافق أخرى، فمرفق الدفاع تزداد أهميته فى المرحلة الأولى لبناء الأمم ، فإذا تقدمت الدولة قلت أهميته لتحل محله فى الأهمية المرافق التجارية والتعميرية ، واخيرا رتب العالمان Cohn و Plehn المرافق التى تتولاها الدولة إلى أربعة مجموعات ، هى : مرافق توفر منفعة عامة لا يمكن تجزئتها ، ومرافق تقدم نفقة عامة يمكن تجزئتها ولكن لا طاقة للأفراد بتحملها ، ومرافق تقدم منفعتين فى آن واحد إحداهما لا يمكن تجزئتها والأخرى يمكن تجزئتها ، والرابعة مرافق تقدم منافع يمكن تجزئتها وتعيين ما يخص كل فرد منها. ويجب ترتيب الإنفاق العام حسب ذلك.

لمزيد من التفصيلات ، أنظر : د. محمد عبد الله العربى ، ص ٢٦- ٧٦

المالى للدولة فى مختلف مجالات الحياة[١].

ومن أهم التقسيمات الرئيسية لذلك ما يلى :

النفقات الإدارية : وهى النفقات اللازمة للإدارة الحكومية فى مجموعها، والتى تستفيد منها جميع المرافق العامة الأخرى .

وتشتمل على نفقات الإدارة العامة، والدفاع، والأمن، والعدالة، والتمثيل السياسى .

النفقات الاجتماعية : وهى النفقات التى تخصص للأغراض الاجتماعية للدولة ، بهدف اشباع بعض الحاجات اللازمة للتنمية الاجتماعية، وخاصة فى مجالات التعليم، والثقافة ، والصحة ، والإسكان، والضمان الاجتماعى .

النفقات الاقتصادية : وتخصص هذه النفقات لتحقيق الأغراض الاقتصادية، كإنشاء البنية الأساسية التى تخدم الاقتصاد ككل.

ومن أمثلتها نفقات إنشاء الطرق والكبارى ، والمواصلات، والطاقة والكهرباء، والمياه ، والصرف الصحى ، كما تتضمن الإعانات الاقتصادية التى تمنحها الدولة لإعانة المشروعات الوطنية .

ويفيد هذا التقسيم[٢] فى أنه يمكن الفرد العادى من فهم ومتابعة بنود الإنفاق على المجالات المختلفة ، كما يساعد فى إعداد البرامج التنفيذية لتحقيق الخطط الاجتماعية والاقتصادية ، وفى تقييم الأداء الحكومى .

خامسا: أنواع النفقات العامة من حيث الهيئة العامة التى تقوم بها :

يميز بعض الكتاب بين النفقات العامة من حيث نوع الهيئة القائمة بالنفقة، فهناك النفقات القومية أو المركزية ، والنفقات المحلية.

---

(١) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٤٤

(٢) د. السيد عبد المولى ، ٧٧ -ص ٨٢

وتشمل النفقات القومية أو المركزيـــة Central Authority، نفقــات المرافق التى تتولاها الحكومة المركزية . وتختص الحكومة المركزية غالبــا بالنفقات التى تهم الشعب فى مجموعه، كالدفاع والقضاء والتمثيل الخــارجى، أو فى النفقات المعقدة التى تحتاج موظفى ذوى خبرة فنية عاليـــة ومرتبــات مرتفعة، أو تتطلب إدارة موحدة فى جميع أنحــاء البــلاد كنفقــات التعليـم العالى، أو النفقات التى يخشى عليها من طغيان المصالح المحليـــة وتحتــاج لرقابة مستمرة ومباشرة .

ويترك ما سوى ذلك من نفقات للحكومات أو الهيئات المحلية، وخاصـة النفقات التى تهم سكان منطقة أو إقليم معين ، أو النفقات البسيطة .

وتشمل النفقات المحلية Local Authority نفقات المرافق التى تقوم بـــها الهيئات المحلية، كمجالس المحافظات ،والمدن، والقرى ، والنفقات التى تتـــم لاشباع حاجة محلية تخص منطقة معينة .

ويعنى التقسيم الإدارى للنفقات العامـة Administrative Classification بتقسيم النفقات العامة حسب عدد الهيئات الإدارية ، وذلك بصرف النظر عــن طبيعة النفقة ووظائفها .

ويمتاز هذا التقسيم بأنه يسهل الرقابة على إنفاق كل هيئة ، من خـــلال تحديد مسئولياتها ، وفى حدود الاعتمادات المقررة لها .

ولكن التطور المستمر فى عدد الوحدات الإدارية وتغيير مسمياتها قلـل من الأهمية العملية لهذا التقسيم ، لذا عمدت مصر إلـــى تجميـع الوحـدات الإدارية فى قطاعات ثابتة ومماثلة للقطاعات الواردة فى الخطة[1] .

---

(1) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٤٤

سادساً :أنواع النفقات من حيث الشكل الذى تتخذه :

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث الشكل الذى تتخذه إلى أربعة أنـواع هى:

أ- أجور العمال :وهى المبلغ التى تنفقها الدولة على العـــاملين الذيــن تستخدمهم فى وظائف لديها ، مقابل الخدمات التى يؤدونها .

وتشمل هذه الأجور المرتبات، والعلاوات، والمكافآت، والمعاشات التـى يحصلون عليها أثناء الخدمة أو بعد تقاعدهم ، والتى تتحـــدد وفقـــاً للقوانيــن السارية فى الدولة.

ب- أثمان الأشياء والأدوات التى تشتريها الدولة: وهى المبالغ التـــى تنفقها الدولة لشراء ما يلزمها من أدوات أو معدات من القطاع الخاص .

وتتبع الدولة فى شراء هذه المهمات نظاماً قانونياً يكفل حصولها علـــى ما يلزمها فعلاً دون إسراف ، وبأقل ثمن ممكن ، لذا تعهد الدولة إلى جـــهاز حكومى يختص وحده بأن يتولى المشتروات الحكومية([1])، ويتم هذا الشـــراء إما بأسلوب المناقصة أو الممارسة.

جـــ -الإعانات : وهى مبالغ تنفقها الدولة لتحقيق أغـــراض اجتماعيـة واقتصادية، دون أن يكون لها مقابل مباشر تحصل عليه نظـــير دفـــع هـــذه المبالغ.

وهذه النفقات تدفع كإعانات للطبقات الفقيرة من الشـــعب لتدبـير ســبل عيشها، أو لقطاعات تجارية أو صناعية لإعانتها على إنتاج السلع والخدمـــات التى يلزم توفيرها للشعب بثمن معقول(إعانات الاستغلال)، أو لخفض أثمـــان بعض السلع الضرورية كالخبز ، أو كفرق لغـــلاء المعيشـــة ، أو لتشـــجيع

([1]) يسمى هذا الجهاز فى مصر بالهيئة العامة للخدمات الحكومية.

التصدير لتوفير العملات الأجنبية للدولة (إعانـات التجـارة الخارجيـة)، أو لتغطية بعض أو كل العجز الذى تعانى منه المشروعات العامة أو الخاصـة (إعانات تحقيق التوازن)، أو لتغطية نفقات إنشاء المشروع، أو لإقامة أصـول ثابتة أو للتوسع (إعانات الإنشاء)، أو لمحاربـة الإغـراق dumping الـذى يضر[1] بحرية التجارة والمنافسة فى الأسواق العالمية .

سابعاً :تقسيم النفقات وفقاً لعلاقة النفقة باقتصاد السوق :

ويمكن أن نميز فى هذا الصدد بين نوعين من النفقات [2] :

النوع الأول : نفقات لاعلاقة لها باقتصاد السوق ، كالنفقات اللازمـة لوجود الدولة ذاتها ، كنفقات الدفاع ، والعدالة .

وهذه النفقات ليست لها علاقة مباشرة باقتصاديات السوق ، وإن كـانت لها علاقة غير مباشرة ، لكونها تعمل على توفير الأمـن والنظـام وحمايـة الملكية الخاصة ، مما يشجع على استقرار الأسواق ، وتنشيط التجارة .

والنوع الثانى: نفقات لها علاقة باقتصاد السوق. وهذه يجرى تقسـيمها فرعياً إلى:

أ- نفقات تعتبر شرطاً لوجود اقتصاد السوق، كالإنفاق الـلازم للحفـاظ على النظام العام ، وعلى الخدمات الإدارية العامة اللازمة للمشروع الخاص.

ب- نفقات تكمل اقتصاد السوق ، كالإنفاق على التعليم والصحة.

جـ- نفقات تمثل تدخلاً فى اقتصاد السوق ، كالإنفـاق علـى إنتـاج الدولة لسلع مادية ، والإنفاق بقصد توجيه النشاط الفردى .

---

(1) يقصد بالإغراق بيع السلعة المنتجة محليا فى الأسواق الخارجية بثمن يقل عن نفقة إنتاجـها، أو يقل عن أثمان السلع المماثلة أو البديلة فى تلك الأسواق ،أو يقل عن الثمن الذى تباع به فى السوق الداخلى ، وذلك كله بغرض كسب الأسواق الخارجية بالقضاء على كل منافسة محتملة.

(2) د. محمد دويدار ، ص ٧٤، ص ٧٥

المبحث الثانى

التقسيم الوضعى للنفقات العامة

تقسم كل دولة نفقاتها العامة فى ميزانياتها إلى أقسام متعـــددة . وهــذا التقسيم ضرورى لتنظيم إدارة الأموال العامة، ولمعرفة ما يكفله كل نوع مــن أنواع نشاط الدولة، ولتمكين البرلمان من الرقابة على المالية العامة، لضمـــان رقابة الرأى العام على أعمال الحكومة المالية .

ويراعى فى هذا التقسيم المنطق والوضوح ، بأن تجمـــع النفقـــات ذات الموضوع الواحد معا بدلا من توزيعها فى أبـــواب وفـــروع متفرقـــة. وإذا استدعت مقتضيات التقسيم الإدارى للمصـــالح العامـــة توزيـــع النفقـــة ذات الموضوع الواحد فى أبواب وفروع متفرقة تعمل جداول إضافية إلى جـــانب الجداول الأصلية لبيان اتجاهات الإنفاق العام .

وتقسم الدول النفقات العامة فى ميزانياتها بحسب الوزارات والمصـــالح المختلفة، وتقسم النفقات فى كل وزارة بحسب موضوعها إلى نفقات خاصـــة بالعاملين، ونفقات خاصة بالأدوات والأشياء ، ونفقـــات خاصـــة بالخدمـــات والإعانات، وفى بعض الأحيان تقسم قســـمين فقـــط همـــا: نفقـــات خاصـــة بالعاملين، ونفقات خاصة بالأدوات والأشياء .

والاتجاه الحديث فى تقسيم النفقات العامة فى الميزانية يقوم على الجمع بين التقسيمين الإدارى والاقتصادى فى جداول مقسمة إلى أقسام أفقية بعـــدد الأقسام الإدارية ، وأقسام رأسية بحسب طبيعة النفقة .

وتتبع الدول طرقا شتى فى تقسيم النفقات العامة فى ميزانياتها([1])، منـــها ما يرجع إلى اعتبارات تاريخية كالميزانية الإنجليزيـــة ، ومنـــها مـــا يـــأخذ بالتقسيم الوظيفى كالميزانية الأمريكية ، والغالب أن يجرى تقســـيم النفقـــات العامة فى موازنات معظم الدول وفقا للتقسيم الإدارى كما هـــو الحـــال فـــى فرنسا([2]).

([1]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٣٩- ص ٤٤

([2]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٤٦

تقسيم النفقات العامة فى الموازنات العامة المصرية :

مـرت الميزانية العامة للدولة بعدد من التطورات[١]، فقـد وضعـت مصر أول ميزانية عامة منتظمة عام ١٨٨٠ ، واعتمدت فى توزيع الإنفـاق العام على التقسيم الإدارى ، حيث كانت النفقات العامة تقسم إلى أقسام (بلـغ عددها ٣١ قسما)، وذلك لتحديد ما يخص كل وزارة أو سـلطة عامـة مـن نفقات، على أن يقسم القسم بدوره إلى فروع بحسب عـدد المصـالح التـى تضمها كل وزارة، بجانب الديوان العام.

وكانت تقسم نفقات كل فرع إلى عدة أبواب : البـاب الأول : ويشـتمل على النفقات الخاصة بالأجور والمرتبات والمكافآت، والباب الثانى: يشـتمل على النفقات الخاصة بالمصروفات العامة مثل : مصروفات الانتقال، وبـدل السفر والأثاث والتوريدات والإيجارات، والباب الثالث: يشتمل على النفقـات الخاصة بالأعمال الجديدة .

ومع بداية ثورة ١٩٥٢ أجريت بعـض التعديـلات علـى تقسـيمات الميزانية العامة بما يعكس توجه الدولة نحو التدخـل للتنميـة الاقتصاديـة، فأدخلت بجانب الميزانية العادية منذ عام ١٩٥٣ الميزانية الإنتاجية، لتشـمل الاعتمادات العامة المخصصة للاستثمار فى جميع قطاعات الاقتصـاد، ثـم أجرى تحول كبير فى ميزانية عام ١٩٦٠- ١٩٦١ بإدماج نفقـات التنميـة المخصصة للقطاع العام داخل إطار الميزانية الإنتاجية .

ومع التحول الاشتراكى والأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادى والمـالى الشامل، تغير شكل الميزانية العامة وطريقة تقسيم النفقـات العامـة، حيـث ألغيت ابتداءا من ١٩٦٢- ١٩٦٣ الميزانية الإنتاجية ، وانقسـمت الميزانيـة العامة إلى قسمين: القسم الأول: ميزانية الخدمـات ، وتشـمل الاعتمـادات المتعلقة بالوزارات والمصالح والهيئات الحكومية ، وقد قسمت بدورها إلـى أبواب ثلاثـة: المرتبـات والأجـور ، والمصروفـات العامـة ، والنفقـات الاستثمارية.

والقسم الثانى: ميزانية الأعمال ، وتتألف مـن الميزانيـات الملحقـة للهيئـات العامـة، والميزانيـات المسـتقلة للـهيئات العامـة ذات النشـاط

---

(١) لمزيد من التفصيلات : يراجع : د. محمود الطنطاوى الباز ، ص ٤٦ – ص٥٠ ، د. السيد عبد المولى، ص ١٠٢ – ص ١٢٥

الاقتصادى، علـــى أن يشمل إنفـــاق كـــل قســـم النفقـــات العامـــة الجاريـــة والاستثمارية المقررة له.

واعتبارا من ذلك العام قسمت النفقات العامة على أساس قطاعى، فلكـــل قطاع نفقاته ، كقطاعات الزراعة والرى والكـــهرباء والصناعـــة والبـــترول والإسكان والتشييد والثقافة والإعلام والأمن والدفـــاع والعدالـــة والخدمـــات الرئاسية والخزانة والتأمينات والإدارة المحلية، وغيرها.

ومنذ السنة المالية ١٩٦٨- ١٩٦٩ أعيـــد العمـــل بالتقســـيم الإدارى، فقسمت الميزانية العامة المصرية وفقا للتقسيم الإدارى إلى أربعة ميزانيـــات هى: ميزانية الجهاز الإدارى الحكومى (ميزانية الخدمات ســـابقا)، وميزانيـــة الهيئات العامة ، وميزانية المؤسســـات الاقتصاديـــة ، وميزانيـــة صنـــاديق التمويل.

وبصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ استبعدت الهيئات الاقتصاديـــة من هيكل الموازنة العامة للدولة، وأصبحت الموازنة العامة للدولة تشمل فقـــط اعتمادات الإنفاق الجارى ، والإنفاق الرأسمالى للجهاز الحكومـــى وأجـــهزة الحكم المحلى والهيئات العامة ذات الطابع الخدمى، أى المرافق الخدمية التـــى لا يكون الهدف من إدارتها تحقيق الربح. على أن تعد موازنة مســـتقلة لكـــل هيئة عامة اقتصادية.

واقتصرت العلاقة بين الموازنات المستقلة والموازنة العامة علـــى مـــا تحققه الموازنات المستقلة من فائض يؤول إلى الدولة ، أو مـــا يســـفر عـــن نشاطها من عجز تتحمله الخزانة العامة للدولة.

واستحدثت ميزانية ١٩٨٠/١٩٨١ أساسا لبداية السنة الماليـــة مـــن أول يوليو وتنتهى فى٣٠ يونيو بدلا من الأساس السابق عليها، والذى كان يحـــدد السنة المالية من أول يناير إلى٣١ ديسمبر. كما فرقت بين الموازنة الجاريـــة (التى تشتمل على الباب الأول الخاص بالمرتبات والأجـــور والبـــاب الثـــانى الخاص بالخدمات الحكومية) وبين الموازنة الاستثمارية. وتمت الموافقة علـــى إنشاء بنك الاستثمار القومى ، الذى يعمل على تجميع كافة وســـائل التمويـــل الاستثمارى حتى يمكن تفادى قصور التمويل أثناء عملية التنفيذ[1] .

---

(1) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص ٤٤

وتوقع هذه التغيرات المتتالية فى عرض الموازنة العامة للدولة الباحث فى الخطأ عند إجراء المقارنات المالية ما لم يدرك التطور الحاصل خلال الفترات الزمنية ، ويتوخى الحرص فى متابعة البيانات الناتجة عن اختلاف شكل الميزانية وتقسيم النفقات العامة .

تقسيم النفقات العامة فى الموازنة العامة المصرية :

تقسم النفقات العامة فى الموازنة العامة للدولة فى مصر إلى الاستخدامات الجارية والاستخدامات الرأسمالية. وتبوب على النحو التالى:

أولا : الاستخدامات الجارية :

وتشمل الأبواب التالية :

الباب الأول : الأجور : ويتضمن:

١- أجور وبدلات ومزايا نقدية ٢- مزايا عينية ٣- مزايا تأمينية .

الباب الثانى : النفقات الجارية والتحويلات الجارية : ويتضمن :

١- المستلزمات السلعية ٢- المستلزمات الخدمية ٣- المشتريات بغرض البيع ٤- التحويلات الجارية : فوائد الدين الداخلى والخارجى ٥-تحويلات أخرى .

ثانيا :الاستخدامات الرأسمالية : وتشمل الأبواب التالية :

الباب الثالث : الاستخدامات الاستثمارية ، وتتضمن :

١- الجهاز الإدارى على مستوى القطاعات ٢- الإدارة المحلية ٣- الهيئات الخدمية.

الباب الرابع : التحويلات الرأسمالية ، وتتضمن :

١- الإقراض (لبنك الاستثمار القومى، وللهيئات العامة الاقتصادية، ولهيئات وشركات القطاع العام) ٢- سداد قروض (خارجية وداخلية) ٣- الاستثمار فى (الهيئات العامة الاقتصادية وهيئات وشركات القطاع العام) ٤- تحويلات رأسمالية أخرى .

ويوجه إلى هذا التقسيم الانتقادات التالية ([1]):

١- يؤدى هذا التقسيم إلى قيد النفقة العامة الواحدة أكثر من مرة، ومن ثم تظهر النفقات العامة بأكثر من قيمتها بسبب الحساب المزدوج.

ويمكن أن نلمس ذلك فى القيد المزدوج للنفقات الخاصة بالباب الثانى (النفقات الجارية والتحويلات الجارية)، والباب الرابع (التحويلات الرأسمالية).

وهذا القيد المزدوج يجعل مهمة الباحث صعبة فى الوقوف على معرفة صافى الانفاق العام وتوزيعه على الاستخدامات المختلفة، وفى تحليل الآثار الاقتصادية والاجتماعية للنفقات العامة . كما يصعب على أعضاء البرلمان القيام بمهمتهم الرقابية عند إجازة الميزانية العامة .

٢-يتضمن التقسيم الحالى لبنود الانفاق بعض المبالغ التى لا تكون فى حقيقتها نفقة عامة ، مثل المشتريات بغرض البيع ، وفائض العمليات الجارية، وعمليات الاقراض طويل الأجل .

٣- لا يتضمن التقسيم الحالى بعض النفقات الفعلية الخاصة بالهيئات العامة الاقتصادية وشركات القطاع إلا فيما يتعلق بنفقاتها الاستثمارية، مع أنها تشكل جزءا لا يتجزأ من الميزانية العامة للدولة .

([1]) د. السيد عبد المولى ، ص ١٠٨

القسم الثانى

الضرائـــب

الضرائب

مقدمة

عرفت المجتمعات الضرائب منذ القدم ، وتطورت أشكالها وأهدافها وتنظيمها الفني والقانوني مع تطور الفكر السياسي والاقتصادي . فلقد شهد التاريخ أحداثاً دامية بسبب معارضة الشعوب لأنواع وحجم الضرائب التي فرضتها الحكومات ، وتراوحت هذه المعارضة ما بين الاحتجاجات والشغب، حتى قيام الثورات . إلى أن أصبحت الضريبة تنظيماً يرعاه الدستور، ويقرره نواب الشعب ، وتلتزم فيه الدولة بأحكام القانون.

وأصبحت الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية للدولة ، ولم تستغن عنها الدول على اختلاف نظمها رأسمالية أو اشتراكية، متقدمة أو نامية، مع تفاوت في درجات الاعتماد على الضرائب ، ومع اختلاف الأهمية النسبية لكل نوع منها باختلاف ظروف هذه الدول.

وتعتبر الضرائب أهم الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث، بعد أن تراجعت إيرادات الدومين ، ووضعت القواعد التي تحد من التجاء الدولة إلى فرض الرسوم . حيث تمثل الضرائب حوالي ٩٠% من إجمالي الإيرادات العامة في بعض الدول . وإن كانت الدول تختلف فيما بينها حول النسبة التي تحصلها من هذه الضرائب ، فتبلغ في الولايات المتحدة حوالي ٢٩% من الناتج المحلي الإجمالي ، وفي كندا ٣٧% وفي فرنسا حوالي ٤٦% وفي السويد ٥٣%.

لم تبلغ الضرائب هذه الأهمية بسبب كونها مصدراً أساسياً للإيرادات العامة وحسب ، وإنما تلعب الضرائب دوراً هاماً في السياسة المالية للدولة، باعتبارها أداة مهمة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى كل دولة إليها.

الفصل الأول

ماهية الضريبه والأشخاص الخاضعون لها

المبحث الأول

ماهية الضريبة

الضريبة فريضة مالية تتميز عن غيرها من الفرائض المالية الأخرى، لتحقق أغراضها المختلفة ، وفق القواعد الأساسية التى تحكمها.

ونتناول فيما يلى تعريف الضريبة ،وأساس فرضها، وأغراضها، وقواعدها الأساسية ، فى المطالب الأربعة التالية:

تعريف الضريبة

تعرف الضريبة بأنها: اقتطاع جبرى تقوم به الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الأفراد بصفة نهائية ، ووفقاً للقواعد المقررة قانوناً، لمواجهة الأعباء العامة(١).

ومن هذا التعريف ، نتبين العناصر الأساسية للضريبة ، وهى :

١-**أنها مبلغ مالى** : الضريبة هى اقتطاع جزء من أموال الأفراد وثرواتهم لصالح الدولة . ويمكن أن يأخذ هذا الاقتطاع الشكل النقدى أو العينى، ولكن السمة الغالبة فى العصر الحديث هو أن تفرض الضريبة وتحصل على أساس نقدى ، فهى تتحدد بمبلغ من النقود ، ويدفعها الممول فى صورة نقدية ، مسايرة للطابع النقدى الذى تتسم به معظم المعاملات

(١) قرب هذا التعريف : د. السيد عبد المولى ، ص ٣٤٥

الحديثة، لأنه أكثر عدالة ومراعاة للجانب الإنسانى للممول ، وأكثر ملاءمة للخزانة العامة للدولة.

وقد عرفت المجتمعات القديمة الضرائب العينية ، إما بإلزام الفرد بأن يؤدى بعض الأعمال إلى الحكومة مجاناً ، أو أن يدفع الضريبة فى شكل محصولات زراعية أو مواشى ، على ما فى السخرة من امتهان لكرامة الإنسان ، وفى دفع الضريبة عيناً من ظلم على الممولين إذ يجب على كل منهم أن يؤدى نفس النسبة من ناتج أرضه أو من ثروته الحيوانية ، بغض النظر عن التكاليف التى يتكبدها كل منهم ، والتى تختلف من فرد إلى آخر. فضلاً عما يترتب على تحصيل الضريبة عيناً من تحمل الخزانة العامة لأعباء إدارية ومالية لتخزين مواد الضريبة العينية ورعايتها وبيعها أو توزيعها، بخلاف الضريبة النقدية التى يسهل تحديدها على أساس عادل، وتحصيلها دون تكاليف كبيرة.

ولم يتبق من الضرائب العينية فى العصر الحديث سوى صور محدودة قصد منها التيسير على الممولين ، حيث يتاح للممول الاختيار بين دفع أنواع معينة من الضرائب، وخاصة ضريبة التركات – إما نقداً أو عيناً([1]).

ولا تعد الخدمات التى يقدمها الأفراد إلى الدولة جبراً ضريبة، حتى ولو سميت ضريبة مجازاً ، كالخدمة العسكرية الإجبارية التى تسمى أحياناً بضريبة الدم ، ولا تعد ضريبة كذلك مصادرة الدولة لأموال الأفراد أو تأميمها أو نزع ملكية العقارات فى الأحوال التى يتقرر للدولة الحق فى ذلك([2]).

٢–**أنها تدفع جبراً** : ليس للشخص الملتزم بالضريبة أن يرفض آدائها أو يتأخر عن ذلك ، إذ تعطى التشريعات الحديثة لكافة الدولة سلطة إجبار الملتزمين بدفعها، ولو باستخدام وسائل جزائية كالحجز على أموالهم،

([1]) كانت المادة ٤٠ من قانون الضريبة على التركات ورسم الأيلولة رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الملغى تجيز سداد رسم الأيلولة من الأوراق المالية التى بالتركة .

([2]) د. زكى عبد المتعال ، أصول علم المالية العامة والتشريع المالى المصرى ، مطبعة فتح الله إلياس نورى ، القاهرة ، ١٩٤١م ص ١٨٥

أو توقيع العقوبات البدنية عليهم (الحبس أو السجن) أو منعهم من السفر([1])، لأنه طالما كان فرض الضريبة متفقاً مع أحكام القانون الذى أقره نواب الشعب فى البرلمان ، وجب على الجميع الالتزام بأحكامه ، دون التذرع بأية أسباب للتهرب من أداء الضريبة . وسواء كان الفرد من الرافضين للقانون أو من المؤيدين له ، أو كان من المنتفعين بالضريبة أو غير المنتفعين بها.

وليس فى هذا الإجبار منافاة للفكر الديموقراطى الذى يحترم رأى المعارضة، لأن هذا الرأى قد تم التعبير عنه أثناء مناقشة القانون ، وبعد إقراره من الأغلبية وجب على المعارضة أن تنزل عن رأى الأغلبية كما تقضى بذلك المبادىء الديموقراطية.

كما أن مصلحة الدولة تبرر أن تكون الضريبة إجبارية ، ولا تكون اختيارية للفرد إن شاء دفعها ، وإن لم يشأ لم يدفعها ، لأن هذا الاختيار يجعل الإيرادات العامة عرضة للزيادة والنقصان على هوى الأفراد ، مما يضر بمصلحة المجتمع فى تدبير الأموال اللازمة للإنفاق العام، والتى يجب أن تكون معلومة بدقة ، ويمكن تحصيلها بسهولة ، مما يقتضى أن تكون الضريبة جبرية.

ويتفاوت عنصر الإجبار من ضريبة لأخرى([2])، فالضرائب التى ترتبط بتصرف إنسانى ، يمكن أن تدع للفرد مجال الاختيار لدفعها ، بأن يقوم بالتصرف المسبب لفرض الضريبة فيدفعها ، أو يمتنع عن القيام بهذا التصرف فلا يدفع الضريبة ، ومن أمثلتها الضريبة على استهلاك السجاير والخمور، إذ يمكن للفرد أن يختار عدم دفع الضريبة عندما يتوقف عن التدخين أو شرب الخمر ، أما الضرائب التى تفرض على وجود الفرد ذاته فينعدم مجال الاختيار فيها ، وتكون الضريبة اجبارية بحتة ، ومن أمثلتها الضريبة على الرؤوس (الفردة) التى تدفع على كل فرد بغض النظر عن دخله أو ثروته ، ومن ثم لا يمكن أن يفلت الممول من الخضوع للضريبة.

([1]) ومن هذه الناحية نظر البعض إلى الضريبة على أنها اختيارية ، حين يقبل الممول على دفعها طواعية ، دون أن يجبر على أدائها بحكم قضائى أو كعقاب على التهرب منها .أنظر .
pogue and Sgontz : op. cit. p. 193

([2]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص ٩٠

٣-**أنها تدفع بصفة نهائية:** فالفرد يدفع الضريبة إلى الدولـة دون أن يكون له الحق فى استردادها، حتى ولو ثبت أنه لم ينتفع من الخدمات التـي تمولها الدولة من هذه الضريبة ، أو لو أعسر أو أفلس بعد ذلك . إذ تختلـف الضريبة عن القرض الذى يقرضه الشخص للحكومة ، لأن القـرض يلـزم الدولة برده فى نهاية المدة مع الفوائد المقررة ، أما الضريبة فلا تلزم الدولـة بردها، وليس للشخص أن يستردها فى أى وقت طالمـا دفعـت متفقـة مـع القانون.

٤- **أنها تدفع بغير مقابل خاص:** لا يوجد تلازم بين الضريبة التـي يدفعها الشخص ، والخدمات التى تمول نفقاتها هذه الضريبـة ، إذ يمكـن أن يدفع الشخص الضريبة ولا يحصل على نفع مباشر من الدولة ، كأن يكـون هذا الشخص خارج البلاد ، أو أن يحصل على الخدمات التى تقدمها الدولـة من القطاع الخاص ، بأن يلتحق هو أو أولاده بالمدارس الخاصة أو الأجنبيـة، أو يعالج فى المستشفيات غير الحكومية.

وفى نفس الوقت يمكن أن يحصل الشخص على المنافع التى تمولـها الضريبة، ولو لم يكن دافعاً لها إما لأنه غير خاضع للضريبة، أو معفى منـها وفقاً للقانون.

ومن ثم فليس هناك ارتباط بين الضريبة والمنفعـة المباشـرة التـي يتوقع أن يحصل عليها الشخص من دفع الضريبة . ولكن ذلك لا يعنى عـدم وجود أى منفعة تعود على الشخص بدفع الضريبة ، إذ تسـتخدم الإيـرادات الضريبة فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولـة ، ومـن هـذه الأهداف حماية الأمن والاستقرار الداخلى ، وتوفير البنية اللازمـة للنشـاط الاقتصادى والاجتماعى، التى يستفيد منها جميع المواطنين والمقيمين، ولـو بصورة غير مباشرة ، حيث يوفر إشاعة الأمن والعدل فى المجتمـع مناخـاً ملائماً لأن يزاول الفرد نشاطه ، كما أن قوة الدولة تفيد مواطنيها ولو كـانوا مقيمين خارجها.

٥-**الضريبة تجبى وفقاً لقواعد مقررة :** تقرر الدساتير الحديثـة أن حق الدولة فى إنشاء الضرائب العامة أو تعديلـها أو الغاءهـا لا يكـون إلا بقانون، وعلى ذلك فإن الضريبة تفرض وتقدر وتحصل بموجـب القـانون،

وفى الحدود المقررة قانوناً ، ولا يجوز للدولة أن تتجاوز القانون فى فرض الضرائب أو تحصيلها بحجة أن لها السلطة والسيادة فى فرض الضرائب.

٦- تهدف الضريبة لمواجهة الأعباء العامة للدولة : كان التقليديون ينظرون للضريبة على انها مورد مالى لتمكين الدولة من الإنفاق العام، فالضريبة عندهم ليس لها سوى غرض مالى ، ويجب أن تكون الضريبة محايدة ، بمعنى أن لا تفرض بغرض التدخل فى النشاط الاقتصادى.

وقد تغيرت هذه النظرة مع تطور الفكر المالى ، حيث يرى المعاصرون أن الضريبة لها ، بجانب الغرض المالى أغراض أخرى يمكن أن تحققها وفقاً للسياسة العامة للدولة ، فهى بجانب أنها مورد مالى لتغذية الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة للإنفاق العام ، يمكن استخدامها لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية : إذ تستخدم الضريبة لتشجيع نشاط اقتصادى معين أو لمحاربة أنشطة اقتصادية غير مرغوب فيها ، أو لحماية الصناعة الوطنية، وتشجيع التصدير، وغير ذلك من الأغراض الاقتصادية.

كما تستخدم الضريبة للحد من التفاوت بين الطبقات ، والعمل على إعادة توزيع الدخول ، أو لمحاربة العادات الصحية والاجتماعية السيئة، كالتدخين وشرب الخمر، أو الحد من التلوث ([1])، وغير ذلك من الأغراض الاجتماعية.

التمييز بين الضرائب والفرائض المالية الأخرى

يمكن التمييز بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية الأخرى على النحو التالى:

([1]) يعتبر الحد من التلوث من أحدث الأغراض التى تفرض الضريبة لتحقيقها ؛ فقد أخذت بعض الدول الأوربية منذ الربع الأخير من القرن الماضى بفرض ضريبة خاصة للحد من التلوث البيئى ، تعرف بضريبة التلوث Pollution tax ، تفرض على الشركات التى تزاول أنشطة تلوث الهواء أو الماء أو التربة بمعدلات تقدرها الحكومة . وتستخدم هذه الضريبة فى كل من الولايات المتحدة وفرنسا وألمانيا وهولندا – على سبيل المثال – كحافز للشركات على أن تسعى لتقليل انبعاث التلوث الناتج عن نشاطها .

١-الضريبة والإتاوة: تشبه الضريبة الإتاوة فى أن كلاً منهما مبلغ مالى تفرضه السلطة العامة جبراً على الأفراد لتغطية النفقات العامة، ولكنهما يختلفان فى أن الضريبة تفرض على الأفراد دون أن يكون لها مقابل خاص يحصل عليه دافع الضريبة ، كما أن الضريبة تتحدد على أساس المقدرة التكليفية للأفراد ، بينما تفرض الإتاوة مقابل نفع خاص عاد على ملاك العقارات من الإعمال العامة التى قامت بها الدولة ، وهى تتحدد على أساس ما يعود على ملكية الفرد من منافع نتيجة الأعمال العامة.

٢-الضريبة والقرض الإجبارى : تشبه الضريبة القرض الإجبارى فى أن كلاً منهما يفرض جبراً ، لتمويل النفقات العامة للدولة ، ودون حصول الفرد على نفع خاص مقابلاً له . ولكنهما يختلفان فى أن الضريبة تفرض بصفة دائمة ، ولا يتصور رد ها إلى الممول ، بينما تتقرر القروض الاجبارية بصفة مؤقتة ، ويتصور رد أصل القرض وفوائده إلى المقترض ولو بعد فترة من الزمن.

٣-الضريبة والرسم : تشبه الضريبة الرسم فى أن كلاهما مبلغ مالى تقتطعه الدولة جبراً من الأفراد ، ولكنهما يختلفان فى أن الرسم يكون مقابل نفع خاص يحصل عليه دافع الرسم، بينما لا يحصل الممول دافع الضريبة على نفع خاص أو مباشر نتيجة دفعها.

٤-الضريبة وأشباه الضرائب :يقصد بأشباه الضرائب-quasi –tax-revenues : الفرائض المالية التى تحصلها بعض الأشخاص العامة لتمويل خدمات عامة محددة ، أو لدعم جهات معينة ، ولا تقتطع من جميع الأفراد، وإنما يلتزم بها المنتفعون بخدمات الجهات المستفيدة من هذه الفرائض.

ومن أمثلتها أقساط التأمينات الاجتماعية التى تمول خدمة الضمان الاجتماعى، والمبالغ المقتطعة لدعم بعض النقابات الاجتماعية والمهنية أو الغرف التجارية والصناعية والمهنية.

وتشبه هذه المبالغ الضريبة فى أنها تفرض جبراً على الأفراد لتمويل خدمات عامة ، ولكنهما يختلفان فى أن الضريبة تفرض على جميع المموليين سواء من انتفع منهم بخدمة جهة معينة أو لم ينتفع ، وهذه الضرائب تستخدم لتمويل النفقات العامة دون تخصيص ايراد منها لخدمة أو جماعة بذاتها.

بينما تفرض أشباه الضرائب على طائفة من أفراد المجتمع، وتخصص فى تمويل خدمة معينة ، أو جماعة بذاتها . لذلك تسمى أحيانا بالضرائب الخاصة[1]، ومن أمثلتها فى مصر ضريبة الخفر الملغاة ، وفى بريطانيا الضرائب المحلية التى تخصص لتحسين حالة الطرق ، وضريبة السيارات فى فرنسا التى يخصص إيراداها لمساعدة المسنين[2].

ويرى آخرون[3] أن أشباه الضرائب تقع فى مركز الوسط بين الضريبة والرسم فهى تقترب من الضريبة فى صبغتها الإجبارية ، ومن الرسم فى ارتباط دفعها بالنفع الخاص.

المبحث الثانى

الأشخاص الخاضعون للضريبه

الأشخاص الخاضعون للضريبة :

تفرض الضريبة على الدخل الذى يحققـــه الأشـــخاص الطبيعيـــون، وتسمى الضريبة على دخل الأفراد Individual Income Tax أو الضريبـــة على الدخل الشخصى Personal Income Tax ، كما تفرض علـــى الدخـــل الذى يحققه الأشخاص المعنويـــون ، وتســـمى الضريبـــة علـــى الشـــركات Corporate Tax .

الضريبة على الأشخاص الطبيعيين :

تفرض الضريبة على الشخص الطبيعى ، سواء كان يحصـــل علـــى الدخل نتيجة مزاولة نشاطه بمفرده ، أو بوصفه شريكاً فى إحـــدى شـــركات الأشخاص (شركات التضامن أو التوصية البسيطة أو شركة الواقع).

وتختلف التشريعات الضريبية فى تحديد المعاملة الضريبيـــة لشـــركة الأشخاص، فتعامل فى بعض التشريعات على أنها ذات شـــخصية اعتباريـــة مستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لها ، ومـــن ثـــم تخضـــع شـــركة التضامن كوحدة ضريبية ، وتحسب أرباحها الصافية ، وتخضـــع للضريبيـــة بغض النظر عما يحصل عليه كل عضو من أعضائها من دخول أخرى مـــن مصادر مختلفة . ويأخذ التشريع الكويتى بهذا الاتجاه([1]).

بينما لا تعترف بعـــض التشـــريعات الأخـــرى لشـــركة التضـــامن بالشخصية الاعتبارية من الناحية الضريبية ، ومن ثم تعتبر كل عضو فيـــها مموِلاً مستقلاً ، وتضاف حصته من شركة التضامن إلى باقى دخولـــه التـــى يحصل عليها من المصادر المختلفة لتحسب الضريبة على مجـــوع صـــافى

([1]) المرسوم رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ بشأن ضريبة الدخل الكويتية .

دخله من كل المصادر . ويأخذ المشرع المصرى ، والمشرع الأمريكى بـهذا الاتجاه.

وتعتبر بعض التشريعات الأجنبية الأسرة وحدة ضريبية Taxable Unit فى تحديد سعر الضريبة على دخل الأفراد ، ويقصد بالأسرة الأب والأم والأولاد القصر.

ويستند أنصار اعتبار الأسرة وحدة ضريبية إلى ما يلى([1]):

١ - يمكن أن تحقق الأسرة دخولاً مختلفة ، ولكنها تنفقها كوحدة واحدة، ومن ثم وجب اعتبار هذه الدخول المختلفة التى حققتها الأسرة وحدة واحدة أيضاً ، دون تمييز بين أعضائها، خاصة وأن الأب فى معظم الأسر هو الذى يحقق معظم الدخل إن لم يكن أغلبه ، وليس للأطفال القصر مصادر مستقلة للدخل.

٢ - أن معاملة كل عضو من أعضاء الأسرة على أنه ممول مستقل، ويخضع للضريبة على أساس ما يحصل عليه من دخل دون اعتبار للدخول التى يحققها باقى أعضاء الأسرة ، قد يؤدى إلى حرمان العضو الأساسى الذى يحصل على الدخل الأكبر من المزايا الضريبية التى يكون من حقه التمتع بها لو أضيفت الدخول الأخرى إليه.

٣ - أن فى اعتبار الأسرة وحدة واحدة منع للتهرب الضريبى الذى يمكن أن يلجأ إليه رب الأسرة من خلال تكوين شركات صورية، تتكون منه ومن زوجته وأولاده القصر ، بهدف تفتيت الأرباح، وتقليل وعاء الضريبة الذى يخضع له كل عضو مستقل منهم.

ويثير تطبيق هذا النظام بعض الصعوبات التى تتعلق بضرورة التمييز بين الدخل الذى تحصل عليه الزوجة ودخل الزوج ، وخاصة إذا كان لها مصدر دخل معلوم قد يفوق دخل الزوج ، لذا يعامل التشريع الأمريكى الزوجين كشركاء فى تحقيق الدخل ، ويعتبر كل منهم قد حقق قدراً متساوياً من الدخل لما حققه الآخر ، بينما يلزم التشريع البريطانى كل من الزوج والزوجة بأن يقدم إقراراً منفرداً يبين فيه دخله ، ثم يضم الدخلان معاً

([1]) S. K. Singh, op. cit. p.196

لحساب الضريبة . وتسمح تشريعات أخرى بأن تترك حرية الاختيار في تقديم إقرار منفرد لكل منهما ،أو أن يقدما إقراراً مشتركاً.

كما يثير تطبيق هذا النظام صعوبة تحديد المعاملة الضريبية للإخوة والأخوات الذين يكتسبون دخلاً واحداً ، مما يجعل بعض التشريعات تقسم هذا الدخل إلى قسمين ، القسم الأول يعفى من الضريبة وهو ما يمثل الحد الأدنى اللازم لمعيشة هؤلاء الأخوة والأخوات ، والقسم الثانى يخضع للضريبة كل بمقدار ما يحققه الفرد الواحد من هذا الدخل . وتقرر فرنسا اعتبار الأخوة وحدة واحدة ، ثم تعيد توزيع الدخل على كل منهم بالتساوى لأغراض حساب الضريبة.

ونظراً لما يكتنف هذا النظام من تعقيدات، ولمخالفته أحكام الشريعة الإسلامية فإن معظم الدول العربية والإسلامية لا تعتبر الأسرة وحدة واحدة لأغراض الضريبة، وإنما تعامل كل فرد على أنه ممول فى حدود ما يحققه من دخل خاص به.

ولمنع التهرب من الضريبة فإن المشرع المصرى اعتبر تكوين شركة من الزوج والزوجة والأولاد القصر قرينة على أن هذه الشركة صورية([1])، ولكنها قرينة بسيطة تقبل إثبات العكس .

الضريبة على الأشخاص الاعتبارية

تفرض الضريبة على الدخل الذى تحققه الأشخاص الاعتبارية باعتبارها ذات شخصية معنوية مستقلة عن الأفراد المكونين لها ، وتسمى الضريبة بالضريبة على الشركات Corporation Tax ، والتى غالباً ما تكون شركات أموال (مساهمة أو توصية بالأسهم ، أو ذات المسئولية المحدودة).

([1]) ذهب المشرع السودانى إلى أبعد من ذلك قليلاً ، حين قرر بقانون ضريبة الدخل رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ أن تفرض الضريبة على جملة دخل الفرد ، بما فى ذلك ابنائه القصر ، عن أى نشاط يكون دخله خاضعاً للضريبة ، ويعتبر دخل أولئك الأبناء جزءاً من دخل ذلك الفرد عدا المعاش والإرث . وبذلك يكون المشرع السودانى قد اعترف بانفصال الذمة المالية بين الزوج والزوجة ، ولكنه اعتبر الزوج وأولاده القصر يكونون ذمة مالية واحدة لمنع التهرب من الضريبة . راجع : د. زكريا بيومى : ضريبة الدخل فى التشريع السودانى ، ص ٢٦٥ ، مثبت فى مرجعه سابق الإشارة إليه ، ص ٣٢٢

ويتوسع أحياناً المشرع الضريبى فيفرض هذه الضريبة على الـــهيئات العامة، والجمعيات أوالجماعات التى يمنحها القـــانون الشـــخصية المســتقلة، ويعتبرها القانون الضريبى فى حكم الشركات.

الفصل الثانى

الربط الضريبى

المبحث الأول

ماهية الربط الضريبى وإجراءاته

أولاً : ماهية الربط Assessment :

لم يحدد المشرع الضريبى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعريف الربط الضريبى Tax Assessment، ولكن المادة (١١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون أوضحت المقصود بربط الضريبة فى تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون إذ قصدت بذلك: تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول، والمادة (٨٩) من القانون فى فقرتها الأولى تقرر أن تُربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، وفى فقرتها الثانية توضح تحديداً بأن يُعتبر الإقرار ربطاً للضريبة ....

وقد بين الفقه المقصود بالربط الضريبى إذ يرى البعض أنه تحديد المبلغ الذى يجب على الممول دفعه، أى تحديد دين الضريبة ولكى يتم تحديد ذلك يجب أن يتم التأكد من أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت ثم يتم حصر المادة الخاضعة للضريبة، بعدها تتحدد قيمتها مع حذف ما يقضى به المشرع من إعفاءات أو خصومات، ثم يطبق السعر على المتبقى، وينتهى المطاف بصدور قرار الإدارة الضريبية لربط الضريبة[١].

ويرى البعض الآخر أن المقصود هو تحديد المبلغ الذى يجب على الممول دفعه ويكون ناتجاً بتطبيق سعر الضريبة على الربح الخاضع للضريبة[٢].

---

[١] د. رابح رتيب بسطا: المبادئ الأساسية فى علم المالية العامة، مرجع سابق٥، ص ٢٧٣.

[٢] د. جلال الشافعى: الموسوعة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٥٣؛ د. أحمد بديع بليح: التشريع الضريبى والضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٩٩؛ د. يحيى حسين عبيد وآخرون، مرجع سابق، ص ٣٠٠.

وقد اختلفت الأراء فى تحديد المسئول عن تحديد ربط الضريبة هل الممول أم الإدارة الضريبية؟ فمن النصوص السابقة يظهر أن اللائحة قد ذكرت أن الربط هو تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول أى أن الممول هو الذى يحدد الدين الضريبى بنفسه، حيث إن إقراره أسبق على ربط الضريبة.

وقد أقر القانون للممول بأحقيته فى ربط الضريبة على نفسه من واقع إقراره. بينما يميل البعض إلى أن مبلغ الضرائب المحسوبة تفصيلا[١] يقدر بمعرفة الإدارة الضريبية[٢] أو بمعنى آخر حساب الضريبة من خلال تطبيق النسب المقررة التى تطبقها الإدارة الضريبية على الإيراد الخاضع للضريبة[٣].

ويمكن تحديد ربط الضريبة على أنه قيمة الضرائب المستحقة عن سنة ضريبية وقد تحسب من قبل الممول أو المحاسب عن الممول وتخضع للفحص من قبل الإدارة الضريبية. وأن هذه القيمة ناتجة عن حساب الدخل الكلى وحساب الدخل المعفى من الضريبة الكلية، وحساب الإيراد الخاضع للضريبة الكلية. وبالتالى حساب قيمة الضريبة الصحيحة. على أن يشترك المحاسب فى تحديد الدين الضريبى.

الشخص الذى تربط باسمه الضريبة :

يندرج تحت مسمى الشخص الذى تربط باسمه الضريبة عدة أشخاص كما يلى:

---

(1) Simon Jimes & Chris to pherrobs, Op. Cit., P. 300.

(2) David N. Hyman, public finance, 6 ed, the Dryden press, 1999, P. 663.

Patric L. Kelly & Obiver oldman, Op. Cit,, P. 194.

(3) Patrick L. Kelly & Oliver Oldman, Op. Cit., P. 194.

١ – الشخص الطبيعى :

تربط الضريبة باسمه شخصياً سواء أكان مكتمل الأهلية أو قاصراً أو عديم الأهلية، وفى حالة وفاة الممول تربط الضريبة باسمه ثم يطالب بها الورثة[١] باعتبارهم خلفاً له.

٢ – الشخص الاعتبارى[٢]:

ويتمثل فى[٣]: (١) شركات الأموال وتشمل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم، وشركات المسئولية المحدودة. (٢) شركات الأشخاص وتشمل شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة. (٣) شركات الواقع وهى الشركات التى تقوم بين أشخاص طبيعين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية[٤]. (٤) الجمعيات التعاونية واتحاداتها. (٥) الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة. (٦) البنوك، والشركات، والمنشآت الأجنبية. (٧) الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

٣ – المتنازل والمتنازل إليه :

يصبح كلاً من المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عمَّا يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك

---

(١) مادة (٤/٨٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) للمزيد عن هذه الشركات انظر: د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبى وفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ٤٣ وما بعدها.

(٣) مادة (٤٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) مادة (١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

عمّا يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة لهذا التنازل، وذلك استناداً لنص المادة (٨٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

فعلى الرغم من أن المتنازل إليه لديه طريق محدد لتجنب المسئولية فله أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك خلال (٩٠) يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى ذلك البيان ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً فى شأن بيع المحال التجارية ورهنها[1] إلا أن الباحث يرى أنه ليس من العدالة أن يسأل المتنازل إليه عن ضرائب خاصة بالمنشأة المتنازل عنها فى فترة عدم حيازته لهذه المنشأة عن تلك المدة فهذا يعتبر قصور من الإدارة الضريبية مع عدم المتابعة ابتداء وكان الأفضل أن يسأل المتنازل وحده عن قيمة الضريبة حتى تاريخ التنازل لأنه على علم بالضرائب المستحقة ولا يمكن استخدام التنازل كوسيلة للتهرب من الضريبة لأنه يقدم إقرار مستقل حتى تاريخ التنازل طبقاً لنص القانون. وفى هذه الحالة - بحصول واقعة التنازل - يُكتفى بتقديم الإقرار المستقل من المتنازل دون إلزامه بعبء تقديم الإقرار السنوى، وخاصة بعد انتهاء نشاطه عن المنشأة وإن لم يكن يمارس نشاطاً آخر.

---

(٢) المادة (٨٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ مصلحة الضرائب المصرية، رسالة إلى مزاولى المهن الحرة وغير التجارية، يناير ٢٠٠٧، ص ٣٨.

٤ - الممول الظاهر :

بنص المادة (٩٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تقرر أنه إذا رُبطت الضريبة على شخص، وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

ثانياً : **إجراءات ربط الضريبة** :

أ – فحص الإقرار الضريبي Investigation of tax decleration :

تقوم الإدارة الضريبية بفحص الإقرارات المقدمة من الممولين سنويا خلال عينة يُصدر بقواعد ومعايير يحددها قرار من وزير المالية بناءاً على عرض رئيس المصلحة[١]، وذلك بعد انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار. ويقصد بالفحص: هو تقصى الحقائق عن طريق البحث، والتنقيب، وتحليل ودراسة المعلومات التى تحتويها السجلات، والدفاتر، والمستندات، والقوائم المرتبطة بفترة زمنية معينة، وبهدف تحقيق هدف معين من الفحص. وقد يشار إليه باصطلاح التفتيش Inspection أو examination.

وينقسم الفحص فى هذه الصورة إلى قسمين الأول: فحص الحسابات والثانى فحص الحالة الضريبية الشخصية. **فالأول**: يتعلق بفحص الحسابات التى لدى الممول ومطابقتها بغرض فحص ورقابة الإقرارات المقدمة فى وعاء الضرائب المختلفة الواجبة بمقتضى ممارسة النشاط المهنى الحر أو المستقل. **أما الثانى**: يهدف إلى فحص العمليات التى بموجبها يجب التطابق

---

[١] مادة (٩٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وسوف نشرح ذلك تفصيلا تباعاً.

والتوافق بين دخول الممول المبينة فى إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل، وبين حالته المالية وعناصر معيشته وبمعنى البحث الخارجي العميق للعناصر الخارجية للممول[١].

ويتم إجراء فحص الإقرار الضريبى المقدم من الممول من خلال عدة إجراءات وهى:-

١ - الاطلاع على ملف الممول:

أعطى القانون لموظفى الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية الاطلاع على ملف الممول لاتمام الفحص. ويهدف الاطلاع على ملف الممول التأكد من الشكل القانونى للمنشأة ورقم وقيمة رأس المال والتحقق من الإقرارات المقدمة من الممول واستيفائها من ناحية الشكل والمضمون وكذلك الأوراق المرفقة فى ملف الممول ومنها مذكرة تحديد بدء النشاط، وعقود الإيجار، والإخطار ببدء النشاط، والتعرف على اسم المستغل السابق للمنشأة وكذلك محاضر المناقشة والمعاينة.

٢ - طلب بيانات أو إيضاحات:

بعد الاطلاع بمعرفة موظفى الإدارة الضريبية على ملف الممول قد يستلزم الأمر طلب بيانات أو ايضاحات بخصوص الأوراق التى بيد مأمور الضرائب، وتختلف هذه البيانات أو الإيضاحات حسب مصدرها. وذلك فى حالتين:

الحالة الأولى: بيانات أو إيضاحات من الممول:

يلتزم الممول بتوفير البيانات، وصور الدفاتر، والمستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء، والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك

---

[١] د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٣٠.

خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لـم يقـدم دلـيلا كافيـا علـى الصعوبات التى واجهته فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبـة خـلال الفتـرة المحددة على أن تكون هذه البيانات كاملة[١].

وكذلك فى حالة ما إذا رغب الممول فى اتمام معـاملات لهـا آثـار ضريبية مؤثرة أن يتقدم إلى الإدارة الضريبية ببيان موقفها[٢].

وينطبق ذلك على المتنازل إليه إذ ألزمه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى خلال مدة (٦٠) يوماً من تاريخ التنازل أن يرفـق بـالإقرار المـستقل البيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل[٣]. ويعتبر الممول غيـر أمين ومتهرباً من أداء الضريبة فى حالة تقديم الإقرار الضريبى بناءاً علـى بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو المستندات التـى أخفاهـا، وكذلك حالة تقديم إقرار مستند إلى مستندات مصطنعة ممّا يـستلزم توقيـع العقوبة المنصوص عليها فى المادة (١٣٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهى الحبس أو الغرامة أو الاثنين معاً.

وإخفاء البيانات عن الإدارة الضريبية يجعلها تقوم بـالربط التقـديرى على الممول، وفى نفس الوقت يقرر القانون تنزيل ما دفعه الممـول تحـت حساب الضريبة نتيجة البيانات، والمعلومات التى يقدمها الممول إلى الإدارة الضريبية مثل إخطارها بالمبالغ التى تم خصمها من المنبع أو المبالغ التـى دفعت تحت حساب الضريبة لدى أشخاص معينة، ففى هذه الحالة يتم خـصم ما دفعه من حساب الضريبة المستحقة عليه. ويرى الباحث وجـوب وجـود حافز للممول من الإدارة الضريبية عن البيانات التى يقدمها طوعـاً وذلـك

---

[١] مادة (٩٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١٢٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٣] المادة (٢/٨٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

بخصم منه مثلا (٣٪) من الضريبة المستحقة عليه عن البيانات التى يقدمها خلال فترة تقديم الإقرار وقبل تقديمه فى حالات الإبلاغ مثلا وذلك لدراسة سلوك الممول[1].

وقد يصعب على الممول فى حالات معينة الوفاء بالتزامه نحو إخطار الإدارة الضريبية بالبيانات الضريبية اللازمة لربط الضريبة دون معاونة منها ويجب أن تساعده فى الحصول على هذه البيانات، أو تتكفل فى الحصول على هذه البيانات الضريبية لما لها من سلطات الإلزام.

الحالة الثانية : بيانات وإيضاحات عن الممول :

قد يحتاج الأمر إلى بعض الإيضاحات والبيانات عن الممول وفى هذه الحالة قد يتضح بأن الممول لا بد له فى موافاة الإدارة الضريبية بها وهذه البيانات الخاصة بالممول تنقسم إلى شقين: كالآتى:

الشق الأول : بيانات وإيضاحات عن الممول من داخل المأمورية :-

وهذه البيانات تطلب من جميع الأقسام داخل المأمورية ومن ملف الممول كما سبق إيضاحه، وتتمثل فى البيانات المتاحة فى ملف الممول وفى إقراره وفى محاضر المناقشات والمعاينات وصور النماذج المرسلة إلى الممول.

الشق الثانى : بيانات وإيضاحات عن الممول من خارج المأمورية :

وهذه البيانات يتطلب الحصول عليها من جهات خارج المأمورية وتتمثل هذه الجهات فى:-

---

(1) IRS, Publication No. 556, Op. Cit., P. 2.

١ – جهات التعاقد :

عن طريق الجهات التى يتعاقد معها الممول فى كافة الأنشطة (مادة ٧٧) مثل جهات القطاع العام، والخاص، والحكومى، بما فى ذلك النيابة العامة إلا أن فى هذا الخصوص – بالنسبة للنيابة العامة – يترك الأمر لتقدير أعضاء النيابة العامة بهدف المحافظة على حسن سير الدعوى (مادة ٩٧ من القانون)[١] باستثناء هيئة التعداد والإحصاء[٢].

٢ – إدارة مكافحة التهرب الضريبى :

حيث تختص فى مكافحة التهرب الضريبى عن طريق البحث والتنقيب، عن كل ممول يمارس نشاطاً ويتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليه.

٣ – بلاغات ضد الممول :

قد ترد للإدارة الضريبية بلاغات عن نشاط الممول المخفى عنها، وبالتالى فعند التحقق منها يحق للإدارة الضريبية ربط الضريبة بناءاً على هذه البلاغات، وقد تقرر بعض التشريعات حوافز ضريبية تقدر بنسبة (٥٪) من الضريبة المستحقة فى حالة ثبوت صحة البلاغ المقدم ضد الممول تعطى للشاكى مثلما يحدث فى التشريع الضريبى الليبى[٣].

---

(١) د. مصطفى رشدى شيحه وآخرون، مرجع سابق، ص ٣٢٥.

(٢) د. رمضان صديق: قانون الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٢٢.

(٣) د. مختار على أبو زريده، المحاسبة الضريبية وفقا للتشريع الليبى، الجنوب للنشر، قبرص، ١٩٩١، ص ٤١٨.

٤ – تحريات المأمور الضريبي :

وتتمثل في المناقشة التي يجريها المأمور الضريبي مع الممول، وكذلك المعلومات التي يحصل عليها من إجراء عمليات المعاينة، وتحرياته الخاصة، والإعلانات في الصحف، والمجلات، والملصقات، أو عبر شاشات العرض أو وسائل الإذاعة وأهمها ما يحصل عليها أثناء فحص ملفات ممولين آخرين بنفس المأمورية ومع مراعاة سر المهنة أثناء القيام بهذه التحريات.

٥ – البيانات من البنوك :

قرر القانون الضريبي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص مادته (٩٩) على أن لوزير المالية لغرض تنفيذ القانون الضريبي أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر باطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء، وودائعهم، وخزائنهم. ولم يحدد القانون توضيح لسم "البنوك" صراحة في صدد هذه المادة ولكن يستفاد من ذلك ضمناً بأن حسابات العملاء والودائع والخزائن المكان الأساسي للتعامل والحفظ لها هو البنوك بل امتد أثر ذلك إلى الحسابات والودائع الموجودة بهيئة البريد وإن كان لم يذكر صراحة إلا أنه يستفاد ذلك من النص وذلك مشروط بالموافقة القضائية المسبقة في الوقت نفسه الذي قرر بنص المادة (١٠٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن للمصلحة حق حجز الأموال التي تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع تحت أي يد كانت والبنوك بالنسبة لطرفي العلاقة الضريبية من الغير رغم تضمن نصوص خاصة بقوانينها بالمحافظة على السرية. إلا أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حدد قواعد الحجز وحصرها في يد الوزير عن طريق صدور أمر الحجز من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في

البنوك، ونظراً لسرية التعاملات بالبنوك، فإن الإدارة الضريبية تطلب ما يمكن أن تريد الحصول عليه من البنوك عن طريق مطالبة الممول بها أى عن طريق غير مباشر، وبالتالى يزعن الممول لهذا الطلب خوفاً من التعرض للجزاءات الضريبية. وقد تستند إلى ذلك بنص المادة (١٠١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى تقضى بأنه لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءاً على طلب كتابى من الممول أو بناءاً على نص فى أى قانون آخر.

٦ – الشهر العقارى :

ألزم القانون مكاتب الشهر العقارى إخطار المصلحة بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر طبقاً للمادة (٤٢)، وكذلك أوقع عليها عبء تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على صحيفة الدعوى أو المحرر عند طلبه التأشير عليه بالصلاحية للشهر.

٧ – الإدارات الضريبية الأخرى :

يحق للإدارات الضريبية الأخرى مثل الضرائب العقارية، الإدارة الجمركية، وإدارة الضرائب على المبيعات[1] موافاة مأمورية الضرائب المختصة بحقيقة النشاط الخاضع له الممول، وكذلك ما تسفر عنه لجان الطعن من قرارات. بالإضافة إلى الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم فيقع على عاتقها توفير السجلات اللازمة للفحص وبها كافة البيانات (مادة ٨٦).

---

[1] تم دمج إدارة الضرائب على المبيعات مع مصلحة الضرائب العامة بالقرار الجمهورى رقم ٢٠٠٦/١٥٤ لتصبح مصلحة الضرائب المصرية بدلاً من مصلحة الضرائب العامة اعتباراً من ٢٠٠٦/٥/٢٠، وهو اليوم التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية.

٨ - تحريات الشرطة :

وهى تجمع بناءاً على طلب الإدارة الضريبية من قسم الشرطة التابع له الممول من عمل التحريات اللازمة عن حقيقة نشاط الممول إذا تعذر للمأمور الضريبى الحصول على حقيقة هذا النشاط، وإن كانت هذه التحريات غير دقيقة – فى الغالب – لذا نأمل ألا تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الوسيلة لعدم دقتها من ناحية وعما تسببه هذه التحريات من مشاكل أدبية للممول والنتيجة المؤكدة لهذه التحريات هى فقد الثقة بين طرفى العلاقة الضريبية تبدأ من جانب الممول.

٣ – الفحص الميدانى (المعاينة) :

ومن الإجراءات الخاصة بالفحص الضريبى الفحص الميدانى وهو ما يعرف بالمعاينة حيث تلتزم الإدارة الضريبية بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ (مادة ٩٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والهدف من المعاينة بصفة عامة هو إثبات أوضاع معينة لمنشأة ما فى زمن معين، عن طريق المشاهدة على الطبيعة لمعرفة طبيعة وحجم نشاط المنشأة[١]، ولا يجوز للإدارة الضريبية إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية جديدة تستوجب الفحص[٢] حددتها المادة (١١٩) من اللائحة بالإحالة إلى المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهى الحالات الخاصة بالتهرب الضريبى. وفى هذه الحالة يجوز

(١) د. سالم الشوبكة، د. عبد الرؤوف الكساسبة: وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبى، مرجع سابق، ص ٣٣٢.

(٢) مادة (٤/٩٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

للوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت أسباب جدية على ذلك. وأرى أن موظفى الإدارة الضريبية قد يستخدموا هذه الرخصة بصورة متسعة لدخول مقر عمل الممول على أساس حالة التهرب الضريبى تعسفاً، وكان من الأفضل ألا ينص المشرع على ذلك حماية لنشاط الممول ودعم الثقة بين الطرفين.

نتيجة الفحص :-

بعد إجراء الخطوات السابقة، وبعد اتمام عملية الفحص تظهر النتيجة فى حدود ما تم من إجراءات محصورة فى الاحتمالات الآتية:-

الاحتمال الأول : **قبول الإقرار الضريبى** :

وتربط الضريبة على أساسه من واقع الأرباح الثابتة فيه، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة، والتزاماً بأدائها فى الموعد القانونى وتسدد الضريبة فى هذه الحالة من واقع هذا الإقرار (مادة ٨٩).

الاحتمال الثانى : **تعديل الإقرار** :

وفى هذه الحالة يحق للإدارة الضريبية أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له (مادة ٩٠).

الاحتمال الثالث : **رفض الإقرار** :

وفى هذه الحالة يحق للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع البيانات المتاحة فى حالتين أولهما: عدم تقديم الإقرار الضريبى وثانيهما: عدم تقديم البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبى (مادة ٢/٩٠).

ب - إخطار الممول بنتيجة الفحص :

قرر القانون بنص المادة (٥/٩٠) "على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة بقيمتها على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية" وقد حددت اللائحة أنه يتم الإخطار على النموذج رقم (١٩)[١] ضرائب.

ويلزم المشرع الضريبى الإدارة الضريبية فى النظم الضريبية المعاصرة بإعلان الممولين عند اتخاذ إجراءات ربط الضريبة، وكافة الإجراءات الأخرى، ويقصد بإعلان الأوراق بصفة خاصة هو إخطار المعلن إليه بها وتمكينه من الاطلاع عليها وتسليمه صورة منها[٢] والطريقة المتبعة فى الإعلان هى أن يتم عن طريق البريد، والحكمة من ذلك تبسيط إجراء الإعلان وتحقيقاً لصفة الاستعجال التى تتميز بها منازعات الضرائب وبالإضافة إلى المحافظة على السرية[٣] وتأكيداً على ذاتية القانون الضريبى.

ومع التقدم العلمى والتكنولوجى الذى استحدث نظماً أسهل وأسرع للبريد وأهمها البريد الإلكترونى e-mail والذى يؤدى نفس الغرض للبريد العادى بل وأسرع وأقل تكلفة فضلاً عن تحقق الدقة وضمان الوصول وعدم الخطأ فى العنوان لتشابه الأسماء وتلاشى فقدها وأهم من ذلك أن الممول فى

---

(١) مادة (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. على بركات: الوجيز فى شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، ج ٢، ٢٠٠٥، ص ٦٤.

(٣) تقضى المادة (٢٥٨) من التعليمات العمومية لهيئة البريد على أن: "المراسلات المسجلة الواردة من مصلحة الضرائب تسلم إلى المرسل إليهم أنفسهم وفى حالة عدم وجود المرسل إليه تسلم إلى نائبه أو خادمه أو لمن يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم وذلك تماشياً مع قانون المرافعات".

الوقت الحاضر من السهل عليه الحصول على أجهزة كمبيوتر، والممول غير القادر على اقتنائه ففى إمكانه أن يحصل على عنـوان إلكترونـى ويمكـن الاطلاع على هذا العنوان من خلال محلات النت Cyber حتى لـو تحملـت الإدارة الضريبية نفسها قيمة تكلفة إطلاع الممول مرة على الأقل شهريا لمدة ساعة على الأكثر لمن لا يملك أجهزة كمبيوتر أو خط تليفـون أرضـى ولا عنوان بريدى وتلزمه – كحافز – بأن يكون له عنوان إلكترونى مقابل تحمل الإدارة الضريبية بالمصروفات. ومن المؤكد أن هذه التكلفة أقل بكثير مـن ثمن الطوابع البريدية فقط ودون الأوراق وأغلفة الخطابات والوقت المستغرق فى الكتابة واحتمال الفقد أو عدم الوصول[1]. وإن تعذر ذلك فيمكن لـلإدارة الضريبية إسناد مهمة توصيل الخطابات إلى الشباب الذين يبحثون عن فرص عمل للقضاء على البطالة مقابل تكلفة الطوابع البريدية.

وإن كان القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد قرر بنص المادة ١١٦ على أن الإعلان المرسل للممول بالبريد العادى أو بأى وسـيلة إلكترونيـة لهـا الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكترونى الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ إلا أنه من الأفضل أن يكون البريد بالوسيلة الإلكترونية الزامياً – كحافز للممول – كما سبق القول.

شروط النموذج الضريبى رقم (١٩) :

نظراً لأهمية هذا النموذج باعتباره المحور الأساسـى الـذى يـسبب المنازعات بين طرفى العلاقة الضريبية فإن لهذا النموذج شـروطاً[2] معينـة وهى كالآتى :

---

[1] د. هالة محمد لبيب عنبة، مرجع سابق، ص ٢٣١.

[2] د. أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سابق، ص ٤٠٠.

١ – أن يدون به النص القانونى واجب التطبيق مشمولاً بميعاد الطعن حتى يكون الممول على علم كاف بالنص القانونى، والوقائع، والأسانيد التى تجعله ذات علاقة سلبيةً أو إيجابيةً مع الإدارة الضريبية. إذ أن إغفال هذا البيان يؤدى إلى بطلان الإخطار، وهدف المشرع من ذلك تبصرة الممول بما يترتب على انقضاء الموعد المحدد بالقانون من أثر ويستوى الأمر إذا قدم الممول الإقرار أو لم يقدمه[1].

٢ – تفقيط قيمة المبالغ المخطر بها، وعدم الاكتفاء بكتابة المبالغ بالحروف منعاً من حدوث خطأ وارتداد المراسلات.

٣ – مراعاة الدقة واستكمال بيانات النموذج كاملة، ولا يكتفى ببعض البيانات دون الأخرى، لأن الممول يرغب فى معرفة كافة البيانات وما يدور فى سريرة موظفى الإدارة الضريبية مما قد يخشاه الممول لإغفال هذه البيانات اعتقاده بأن شئ ما ضد مصلحته فى عدم إيضاحه مما يضعف الثقة بينه وبين الجهة مرسلة النموذج (الإدارة الضريبية) مع ضرورة استيفاء البيانات الشكلية بالإضافه إلى الموضوعية للنموذج.

وأنه من الأفضل إخطار الممول بالنموذج (١٩) مطبوعاً بالحاسب الآلى وليس بخط اليد منعاً للسهو أو عدم الوضوح.

٤ – أن يكون أسلوب الكتابة يناسب الممول، إذ أن الممولين مختلفو الثقافات فمنهم المتعلم ومنهم من لا يعرفون الكتابة والقراءة وضرورة مراعاة ذلك حسب مستوى ثقافة الممول.

---

[1] نقض مدنى، ١٩٦٦/٢/٢٣، لسنة ١٧ ق، ص ٣٨٣.

٥ - أن يتم الطعن على النموذج خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمه، حيث يرتب القانون فى حالة عدم الطعن عليه خلال المدة المذكورة بأن يصبح الربط نهائياً[١].

الأثر المترتب على الإخطار بالنموذج (١٩) :

يترتب على الإخطار بالنموذج (١٩) بأن تنقطع المدة بهذا الإخطـــار بعناصر ربط الضريبة. وفى حالة غلق المنشأة أو غياب الممـــول وتعـــذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك فى حالة رفـــض الممـــول تـــسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى المصلحة ممن لهـــم صفة الضبطية القضائية، وكذلك إذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممـــول فـــى مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة، ويكون الطعن فى مثـــل هذه الحالات - فى الربط أو فى قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال - خـــلال (٦٠) يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنـــة نهائيا (مادة ١١٦) وتوجد عدة ملاحظات فى هذا الخصوص أهمها ما يلى:

١ - الممول الذى يرفض استلام الإعلان قرر له القانون الطعن خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الحجز على الرغم من أنه إذا قام باستلام الإعلان نتيجة ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن خلال (٣٠) يوماً وهذا يعنـــى أن الممول غير الملتزم فى استلامه للإعلان قد تميز عن غيـــره الـــذى استلم الإعلان فى مدة الطعن وهذا ما تأباه العدالة الضريبية.

٢ - فى حالة ارتداد الإعلان بما يفيد عدم وجود المنشأة فلماذا ترسل الإدارة الضريبية إعلانات للممولين عن منشآت غير موجودة أصلاً ودليل ذلك

---

(١) طعن رقم ١٤٤٣ لسنة ٥٩ ق، فى ١٩٩٦/١/١١.

ارتداد الإعلان بعدم وجودها ثم تطالب الممول بالطعن خلال (٦٠) يوماً من تاريخ الحجز فأيهما أسبق فى الوجود المنشأة أم الممول؟ فما بنى على باطل فهو باطل فكيف يحضر الممول ليطعن خلال مدة (٦٠) يوماً وكيف يخطر أيضا بمحضر الحجز الذى يسرى الطعن عليه من تاريخه لمدة (٦٠) يوماً. ولا نعتد بأن الخطأ قد يكون بسبب عامل البريد لكونه موظف عام أو تواطئه مع الممول حيث يفترض فيه القيام بواجبه الوظيفى على أكمل وجه.

٣ – يتم إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة فى حالة عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول بعد إجراء التحريات اللازمة. فإن التحريات اللازمة – فى نظرنا – يجب أن تكون قبل وجود السبب الذى يتمثل فى عدم التعرف على عنوان الممول الموجود لدى المأمورية وقبل إعلان الممول ابتداء وليس قبل إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة.

كما يشترط أيضاً أن يشتمل النموذج (١٩) المعلن إلى الممول على عناصر ربط الضريبة[1] ولا يجوز تكملة هذا البيان من ورقة أخرى ولا التمسك بتحقق الغاية من الإجراءات فى مقام إجراءات الإعلان بربط الضريبة، وحيث إن القانون الضريبى قانون خاص ينظم فيه المشرع الإعلانات الخاصة بالضرائب فلا محل للرجوع إلى أحكام قانون المرافعات (كقانون عام) فى هذا الشأن[2].

---

(١) أهم عناصر ربط الضريبة التى يجب أن يتضمنها النموذج (١٩) ومنها: بيان أسس تقدير تلك الضريبة والمصروفات أو الإضافات المتعلقة بالنشاط والنسبة المئوية للربح ومقدار الصافى منه ومقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد الطعن على هذا التقدير.

نقض مدنى رقم ٢٩١٦ لسنة ٥٧ ق، جلسة ١٩٩٦/٧/٤.

(٢) نقض مدنى رقم ٦٦١٨ لسنة ٦٣ ق، جلسة ١٩٩٦/٤/٧؛ نقض مدنى رقم ٤١٥٧ لسنة ٦٢ ق، جلسة ١٩٩٣/١٢/٦.

المبحث الثانى

أنواع الربط الضريبى ومشكلاته

بعد استعراض إجراءات الفحص وإخطار الممول بنتيجته فإن الإدارة الضريبية تبدأ فى عملية ربط الضريبة، وهذه العملية لها أنواع كثيرة نوضحها كالآتى:-

أولاً : الربط من واقع الإقرار "الربط الذاتى Self - Assessment" :

بنص المادة (٨٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى حددت بأن "تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول. ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها فى الموعد القانونى وتسدد الضريبة من واقع الإقرار". وتكون الإدارة الضريبية ملتزمة بقبوله على مسئولية الممول. وبالتالى فإن الضرإيبة المستحقة تربط على الممول من واقع هذا الإقرار دون التعليق على شرط.

وعلى الرغم من أن الممول هو الذى يقوم بتحديد قيمة الضريبة بنفسه بما يسمى بالربط الذاتى Self - Assessment كما هو الشائع فى معظم النظم الضريبية الحديثة[١]، إلا أن هذا الإقرار يخضع لرقابة الإدارة الضريبية، وقد يطلق على هذه الطريقة "طريقة تقدير الوعاء بواسطة الممول تحت إشراف الإدارة الضريبية[٢]. كما يطلق عليه الربط الأصلى الذى يعتبر أول قياس لدين الضريبة تجريه الإدارة الضريبية على إيرادات الممول سواء استند إلى تقديزها فى الحالات التى تستلزم ذلك أو تأسيس على إقرار الممول[٣].

---

(1) Vickil Beyer, Tax Administration in Japan, Revenue law Journal, 1994, P. 1.

(٢) د. رابح رتيب بسطا: المبادئ الأساسية فى علم المالية، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

(٣) د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص ٦٥.

ويرتبط تقدير الضريبة بهذه الطريقة على مدى تطور الوعي الضريبي للأفراد، وكذلك مدى كفاءة الإدارة الضريبية، ولا توجد مشكلة في هذا الخصوص في الدول المتقدمة منذ زمن بعيد حيث أن الممول يشعر بفائدة الضريبة التي يقوم بدفعها ويعتبر نفسه مشاركاً في الأعباء العامة، والإدارة الضريبية من ناحيتها لا تلجأ إلى المغالاة في التقدير الضريبي. والممول بطبعه البشري يميل إلى عدم إدراج كافة البيانات الحقيقية في إقراره، ويميل إلى التقليل من الاعتراف بكامل دخله[١] ويجب على الإدارة الضريبية مساعدة الممول في تشجيعه على تقديم الإقرار الذاتي بصورة صحيحة عن طريق إمداده بالمعلومات والبيانات والخبرات الاستشارية في كيفية ملء الإقرار الضريبي بكافة الوسائل ولا تقتصر على الدعاية فقط عن كيفية تقديم الإقرار الضريبي في الفترة المحددة لتقديم الإقرار بل أن يستمر ذلك طوال العام وبالإضافة إلى بث الوعي الضريبي بدءاً من المدارس الابتدائية حتى التخصص الدقيق في دراة هذه النصوص الضريبية.

وتعتمد معظم التشريعات الضريبية الحديثة علىنظام "التقييم الذاتي" ومن أهم هذه الدول النظام الضريبي الأمريكي، والبريطاني، والاسترالي حيث يتطلب من الممول بموجب هذا المبدأ، جمع وإعداد المعلومات التي يحتاج إليها للمطالبة بحقوقه والوفاء بالتزاماته فيما يتعلق بالضريبة، وينبغي على الممول تقديم هذه المعلومات للإدارة الضريبية، وبناءاً على ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتقديم دفعة من المال للممول إذا كانت هناك خسارة لحقت بالممول أو تلقى أموال من الممول. وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية

---

[١] د. شريف رمسيس تكلا: مالية الدولة، مرجع سابق، ص ٣٦٢.

تراجع بعض المعلومات فى الحالات الأكثر مجازفة إلا أنها تقبل بوجه عام ما يقدمه الممول لها، ومع ذلك فللإدارة الضريبية مسئولية تجاه المجتمع من قيامه بدفع المبالغ الصحيحة من الضريبة، ولكى تضمن تقيد الممولين بقوانين الضرائب يحق لها مراجعة كافة المعلومات التى تتلقاها بما فى ذلك الإقرارات الضريبية قد تصل لمدة ست سنوات، ورغم ذلك لا تفقد الثقة فى الممول أثناء مباشرتها هذا الإجراء ولا تعتبر الممول مخادعاً فى هذه الحالة ولكنها تقوم بهذه الإجراءات على سبيل المتابعة إذا وجدت تناقضات[١].

ويحقق نظام تقدير الضريبة ذاتيا أو بما يطلق عليه أحيانا "التقييم الذاتى" عن طريق الممول عدة مزايا ولا يخلو من العيوب ونوضح ذلك كما يلى:

مزايا الربط الذاتى :-

أولاً : **بالنسبة للممول** :-

١ – الممول هو الذى يعلم حقيقة دخله فيظهر صدقه إذا كان مستنداً إلى سجلات منتظمة وموقعاً من المحاسب إذا لزم الأمر.

٢ – تقليل العبء النفسى على الممول باحتمال عدم اختياره فى عينة الفحص.

٣ – تمكين الأفراد من تقديم جميع البيانات المتعلقة بموقفهم الشخصى بما يسمى بتشخيص الضريبة[٢].

---

(1) Ato, Taxpayer charter, your honesty and complying with the tax laws, Nov. 2003.

(٢) د. باهر محمد عتلم: المالية العامة، دار الثقافة العربية، ١٩٩٥، ص ١٩٣.

٤ – يكون الربط الذى يجريه الممول ذاتياً ذا حجة قانونية فى مواجهة الإدارة الضريبية، وبالتالى ينقل عبء الإثبات على كاهلها فى حالة ثبوت عكس ذلك.

٥ – يقلل حجم الفساد الإدارى لعدم تعسف مأمورية الضرائب فى تقدير الضرائب[١].

ثانياً : بالنسبة للإدارة الضريبية :-

١ – إمكان توافر حصيلة غزيرة فى أوقات تقديم الإقرار.

٢ – تمكين الإدارة الضريبية من تطبيق الضريبة على حقيقة المادة الخاضعة لها وليس على أساس من علامات أو قرائن[٢].

٣ – توفير النفقات اللازمة لتحصيل الضرائب – على فرض – وفحص وربط جميع الحالات وذلك لتوافر البيانات والمعلومات اللازمة بمعرفة الممول.

٤ – تشجيع لزيادة إقبال الكثير من الممولين بالتقدم بإقراراتهم[٣].

عيوب الربط الذاتى :

أولاً : بالنسبة للممول :

١ – تدخل الإدارة الضريبية فى أمور الممول الشخصية وإطلاعها على أسراره رغم التزام موظفى الإدارة الضريبية بعدم إفشاء أسرا المهنة

---

[١] د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٧٦.

[٢] د. صلاح محمد زين الدين: مبادئ الاقتصاد المالى، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ١٤٢.

[3] N. A. Barr & Others, Self – Assessment for income tax, London, 1 st ed,1997, P. 139.

طبقاً لنصوص القانون الضريبى وقانون نظام العاملين المدنين بالدولة، وقانون العقوبات.

٢ – يتطلب نجاح هذا النظام أن يكون لدى الممول الوعى الكافى بالضرائب، والمعايير المحاسبية اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، وما يترتب على ذلك من إمساك للدفاتر، والاستعانة بالمحاسبين والخبراء لتقديم إقرار الربط الذاتى الصحيح[١].

٣ – ارتفاع تكلفة أتعاب المحاسبين والتى يتحملها الممول نتيجة تغليظ العقوبة عليهم مما يؤدى إلى تحرير الإقرار الضريبى بمعرفة الممولين أنفسهم رغم عدم درايتهم بأصول علم المحاسبة الأمر الذى يؤدى إلى عدم التدوين الصحيح لبيانات الإقرار.

ثانياً : بالنسبة للإدارة الضريبية :

١ – وجوب ارتباط نظام الربط الذاتى بأسلوب سرى دقيق وفعَّال لتطبيق الفحص بالعينة لا يمكن الممول من التعرف على طريقة العينة التى تأخذ بها الإدارة الضريبية، وإلا استطاع أن يتنبأ مستقبلا بأن الإقرار الذى يقدمه عن سنة مالية معينة لن يخضع للفحص، وبالتالى تتاح له الفرصة لكى يتهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرار غير سليم.

٢ – وجود تعارض بين مصلحة الممول الشخصية برغبته فى إخفاء الإيرادات، ومصلحة الإدارة الضريبية فى إثبات عكس ذلك مما يؤدى إلى كثرة المنازعات بين الطرفين. وإن كان يصيب الممول بعض منها.

---

(١) د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٧٧.

٣ - يحتاج هذا النظام إلى توفير قدر كبير من المعلومات عن الممولين، من مصادر مختلفة، وأن تتوافر هذه المعلومات للإدارة الضريبية فى الوقت المناسب مما يستلزم ربط الإدارة الضريبية بجهات مختلفة داخل الدولة عن طريق أجهزة حواسب آلية متطورة مما يعنى ذلك أن هـذا النظـام يكلف الإدارات الضريبية أموالا طائلة لتوفير الإمكانات المادية، وتدريب العاملين على توفير واستخدام المعلومات، الأمر الذى لا يناسب قدرات الكثير من إدارات الضرائب فى الدول النامية.

وعلى ذلك فإن الإدارة الضريبية تتعامل مع الإقرار الضريبى المقـدم من الممول بصفتها جهة رقابية تختص بمراجعة الإقرار للوقوف على مدى صحته بما يتوافر لديها من معلومات[1] وبيانات قد حصلت عليها بـالطرق السابق شرحها. وقد قرر القانون عقوبة الحبس والغرامة أو بإحدى هـاتين العقوبتين وفى حالة العود يحكم بها معاً فى حالة تقديم الإقرار مخالفاً للحقيقة ويعتبره القانون فى هذه الحالة متهرباً من الضرائب، ويستوجب حرمانه من تولى المناصب العامة؛ على اعتبار أن جريمة التهرب الضريبى جريمة مخلة بالشرف والأمانة.

ثانيا الربط المعدل بالزيادة Amendment of assessment:

نصت المادة (١/٩٠) من القانون رقـم ٩١ لـسنة ٢٠٠٥ علـى أن: "للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بـالإقرار والمـستندات المؤيدة له" وأنه لا يجوز لها إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سـنوات

---

(1) Tapan K. Sarker, improving tax compliance in developing countries via Self – Assessment systems – what could bangladesh learn from Japan,? Alsa – apcific tax bulletin, Vol. 9. No. 6, June 2003, P. 18.

تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

كما يقع على المصلحة عبء الإثبات فى حالة تعديل الربط خلال المدة المحددة بالقانون.

والربط المعدل طبقا للأحكام السابقة أو بما يسميه البعض تعديل الربط وفى اعتقادنا أن كلمة "تعديل" وحدها لا تكفى ونرى إضافة كلمة "بالزيـادة" حتى تعطى المطلوب معنى ومبنى، لأن التعديل قد يكون بالزيادة أو النقص وإن كان القانون قد حدد فى مواضع أخرى أحكام تفيد تصحيح الـربط بمـا يكون القصد منها التصحيح بنقص قيمة الضريبة مما يظهر أن التعديل يقصد منه زيادة الضريبة لصالح الإدارة الضريبية بينما التـصحيح يفيـد الـنقص لصالح الممول والمتضرر من الطرفين يلجأ للقضاء.

والأصل فى الربط الذى تجريه مصلحة الضرائب على الممول عن أية سنة ضريبية أن يكون ربطاً نهائياً غير قابل لأية زيادة عليه، وذلك ضـماناً لاستقرار أمور الممولين[١]، وتحديد موقفهم إزاء الالتزام بالضريبة تحديـداً قاطعاً، وإنما يتعين لسريان هذه القاعدة، أن يكون الممول صادقاً فيما يدلى به إلى الإدارة الضريبية من بيانات، أميناً فيما يثبته فى دفاتره مـن قيـود وألا يعمد إلى اتباع أية طريقة احتيالية للتخلص من أداء الضريبة على إيراداتـه الفعلية. وإن كان القانون قد أعطى مجالاً لهذا التعديل فهـذا علـى سـبيل الاستثناء لتصحيح الأوضاع لكلا الطرفين.

---

(١) د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص ٦٧.

ويتضح أن سبب تدخل المصلحة فى تعديل الربط أن المبلغ الذى تناوله الربط الأصلى لا يمثل الإيراد الفعلى بسبب التضليل أو السهو أو الخطأ فى إخفاء بعض الإيرادات الخاضعة للضريبة، كما قد يكون هذا التعديل لتصحيح الخطأ المادى فى الربط طبقاً للمادة (٩٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إذ يكون علىالإدارة الضريبية من تلقاء ذاتها أو بناءاً على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية.

ويقصد بالأخطاء المادية فى تطبيق حكم المادة (٩٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ورود النتيجة مخالفة للحيثيات. ويعد فى حكم الأخطاء المادية التى يكون على الإدارة الضريبية تصحيحها من تلقاء نفسها أو بناءاً على طلب الممول جميع الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٤) من القانون وهى خاصة بحالات الربط النهائى، وذلك ما لم يصبح الربط نهائيا. خاصة الأخطاء الحسابية هى الأخطاء فى نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية[١].

وقد قضى بأن الأخطاء المادية هى التى لا تؤثر على كيان الحكم بحيث تفقده ذاتيته، وتجعله مقطوع الصلة بالحكم الصحيح، بحيث لا تملك المحكمة بأى حال أن تتخذ التصحيح وسيلة للرجوع عن الحكم الصادر منها؛ فتغير فى منطوقة، وبما يناقضه، لما فى ذلك من المساس بحجية الشئ المحكوم فيه[٢]. وأيضا للمحكمة بمالها من ولاية فى نظر النزاع تدارك ما قد يكون ورد فى القرار المطعون فيه من أخطاء مادية أو قانونية لا يكتسب

---

[١] مادة (١١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٢] نقض رقم ١٧ لسنة ٣٤ فى ١٩٧٢/٤/١٩.

حجية فى هذا الصدد تمنع من إجراء تصحيحه، ولا يحاج بشأنه بقاعدة ألا يضار الطاعن بطعنه[١].

ويوجد فرق بين الأخطاء المادية والأخطاء القانونية فالأولى يقوم بتصحيحها كل من وقع فيها وفى أى وقت والتى تتعلق بأخطاء فى العبارات والأرقام كما سبق أن أوضحنا والتى تخالف حقيقة الواقع أو ما يؤدى إليه منطق النص وسياقه ويعتبر من قبيل الأخطاء المادية أو الحسابية التى تصحح فى أى وقت الخطأ فى البيانات الشكلية الخاصة بالممول والتى تتضمن اسم الممول وعنوانه ونوع النشاط، رقم التعاملات، حساب مقدار الضريبة أو تعيين السعر الملائم للشرائح ... الخ. أما الثانية وهى الأخطاء القانونية هى التى ترجع إلى مخالفة النصوص القانونية الصريحة والتى ينظر فى تصحيحها أمام جهة نظر الطعون وأثنائه وبشروطه ويطلق على هذا النوع – الخطأ القانونى – الخطأ فى التفكير، وبينما النوع الأول يطلق عليه الخطأ فى التعبير[٢].

وإن كان من أسباب الربط الأضافى هو تصحيح ما وقعت فيه الإدارة الضريبية من خطأ مادى فى الربط الألى، لزم عليها لإمكان تحصيل فرق الضريبة المستحقة لها أن تجرى هذا الربط خلال خمس سنوات تبدأ من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا، ويجب أن يخطر الممول بالنموذج

---

[١] نقض رقم ٢٤٥٣ لسنة ٥٥ فى ١٩٩٢/٧/٢.

[٢] د. فتحى والى: قانون القضاء المدنى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٠، ص ٧٠٠؛ مشار إليه فى د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٢٢.

المحدد بالتعديل فى الربط[1]. كما لو طعنت الإدارة الضريبية فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية وصدر الحكم بزيادة الضريبة.

وفى الإدارة الضر يبية الأمريكية فى حالة الشك فى الإقرار المقدم من الممول بأن إقراره لا يعكس الدخل بشكل صحيح، رغم احتفاظ الممول بالسجلات، فالمشرع الأمريكى أعطى الحق للإدارة الضريبية فى استعمال سلطتها بالوسائل القانونية لتقرير الدخل وقد تلجأ إلى نظام التأكد من صحة إيرادات الممول من البنوك بما يسمى طريق الوديعة المصرفية لإعادة تقدير الدخل The bank deposit method عن طريق تحليل الودائع المصرفية، وحساب الديون الإلكترونية، والإنفاق وتؤيدها فى ذلك المحكمة الضريبية وتقدير الضريبة الإضافية فى هذه الحالة لا يحول دون توقيع العقوبات المقررة[2].

---

(١) قياساً على ذلك: تنص المادة (٢٣) من قانون المرافعات على أنه: "يجوز تصحيح الإجراء الباطل ولو بعد التمسك بالبطلان على أن يتم فى الميعاد المقرر قانونا لاتخاذ الإجراء فإذا لم يكن للإجراء ميعاد مقرر فى القانون حددت المحكمة ميعادا مناسبا لتصحيحة ولا يعتد بالإجراء إلا من تاريخ تصحيحه ويشترط لذلك إزالة العيب الذى يشوب الإجراء وأن يتم التصحيح فى الموعد القانونى ويتم ذلك وفق ضوابط معينة بعد تحقق الشرطان وهذه الضوابط هى: (١) أنه ليس للمحكمة أن تأمر بالتصحيح من تلقاء نفسها دون طلب من الخصم، وذلك مهما كانة العيب اذى يشوب العمل. (٢) أنه لا يشترط أن يتم التصحيح بنفس الوسيلة التى تم بها العمل المراد تصحيحه ولا أن يكون البيان المضاف مماثلا للبيان الناقص ما دام يؤدى نفس الوظيفة التى يؤديها هذا البيان. (٣) أنه يجوز تكملة كافة ما يعترى الأعمال الإجرائية من نقص (سواء كان فى أحد المقتضيات الموضوعية أو الشكلية) كما يجوز تصحيح الإجراء الباطل ولو كان متعلقا بالنظام العام حيث أنه لن يضار ما دام قد أمكن تكملة العمل. (٤) وأخيرا أن التصحيح جائز ولو بعد التمسك بالبطلان. للمزيد راجع: د. على بركات: الوجيز فى شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص ١٦٢.

(2) Ronald R. Hiner, Darlene Pulliam Smith, IRS authority to compute taxable income using an alternate method, Journal of accountancy, March 2002.

ثالثا : الربط التقديرى :

يعتبر هذا النوع من الربط هو السبب الرئيسى لكثرة المنازعات الضريبية التى تقوم بين طرفى العلاقة الضريبية والتى يبدأ بها الممول متخذاً من هذه المنازعة الدرع الواقى له وفى نفس الوقت وسيلة هجوم على الإدارة الضريبية معتقداً بأن الإدارة الضريبية عندما خول لها القانون استعمال هذا النوع أن فيه إجحاف للممول وأنه يتم بطريقة عشوائية جزافية تعسفية دون ضوابط أو قيود أو حدود مما يؤثر ذلك على العلاقة بين الطرفين وبسببها تنهار الثقة من جانب الممول ويبدأ هذا الأخير فى استعمال طرق شتى للتهرب ليس من الضريبة فقط بل من أن تكون له أية علاقة بالإدارة الضريبية بالمرة، بل يفضل فى هذه الحالة أن يتخلص من قيمة الضريبة وبالزيادة لأى جهة ولو حكومية غير الإدارة الضريبية ومن هذا المنطلق بدأت ظاهرة تفشى الرشوة إذ يقوم الممول بدفع ما يقرب من قيمة الضريبة أو بقيمتها الفعلية أو بالزيادة إلى موظفى الإدارة الضريبية غير الأمناء فى مقابل التخلص من هذه العلاقة فى الحاضر بل وفى المستقبل أيضا إن أمكن له ذلك.

وإزاء ذلك تزداد مشكلات الممول النفسية ويدعمها فى ذلك الحكم والأقوال ليس فى الدول النامية فقط بل فى الدول المتقدمة، وتتسم العلاقة بين الأمريكيين ونظامهم الضريبى بالمزج بين الحب والكراهية مما أدى إلى ظهور الأقوال المأثورة على مر العصور وعلى اختلاف ثقافات قائليها ومن هذه الأقوال ما قيل على لسان بنجامين فرانكلين سنة ١٧٨٩ واضع الدستور الأمريكى فى صيغته الأولى أن "دستورنا الجديد أصبح الآن راسخاً، وهيئته

توحى بالديمومة والاستمرارية لكن فى هذا العالم لا يوجد أى شئ يمكــن أن يقال عنه أنه مؤكد باستثناء الموت والضرائب" وما قاله الرئيس الأمريكــى فرانكلين ديلانو روزفلت (سنة ١٩٣٣ – ١٩٤٥) أن الضرائب قبل أى شئ آخر هى مستحقات ندفعها مقابل الميزات التى نحصل عليها كأعــضاء فــى مجتمع منظم". وما قاله القاضى أوليفر هولمز أحد قــضاة المحكمــة العليــا (١٩٠٢ – ١٩٣٢) "أحب أن أدفع الــضرائب فبهــذه، الــضرائب اشــترى الحضارة". وعلى مستوى أقل رفعة فى التعبير قال إروين غرين الذى شغل منصب النائب العام عن الحكومة الأمريكية أمام المحكمة العليا من (١٩٦٧ – ١٩٧٣) "إننا نعتبر منذ مدة طويلة الموت والضرائب الــشيئين الحتمــين اللذين لا يمكن تفاديهما لكن هناك من يعتقدون أن الموت هو أفضل ما فــى هذين الشيئين وإن هناك ميزة فى الموت وهى أنه لا يتدهور إلى الأسوأ فى كل مرة يجتمع فيها الكونجرس"[١].

وقد جاء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ محاولاً تــدعيم ثقــة الممــول والإدارة الضريبية من خلال التيسيرات التى استحدثها تارة والأحكام التــى أزال غموضها تارة أخرى والكثير والكثير ومنها ما ورد بصورة صــحيحة للممول ومنها ما ورد عكس ذلك.

وقد نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى الفقرة الثانية مــن المــادة (٩٠) على أن: "يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أيــة

---

(1) USINFO, Department of state seal, Washington File, 13, April 2006.
نشرة واشنطن بمكتب برامج الإعلام الخارجى بوزارة الخارجية الأمريكية. والمزيــد عــن الأقوال الفرنسية انظر: د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، مرجع ســابق، ص ١٦٣.

بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبى أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار".

ولذلك قررت المادة (١/١٣٠) من القانون ذاته "بأن يقع عبء الإثبات على الممول في حالة قيام المصلحة بإجراء ربط تقديرى للضريبة".

ويتبين لنا أن للإدارة الضريبية سلطة توقيع ربط تقديرى على الممول، والربط فى هذه الحالة لا يعدو أن يكون أسلوباً من أساليب تحديد الربح ومن ثم يجب عدم النظر إلى هذا الأسلوب على أنه جزاء يوقع على الممول. حيث أن هذا الأسلوب هو بديل لتحديد الربح فى غياب الدفاتر بهدف الوصول إلى أرباح الممول الحقيقية[١].

وتلجأ الإدارة الضريبية للربط التقديرى فى الحالات الآتية:

أ – حالة عدم تقديم الإقرار الضريبى من الممول :

يجب على الإدارة الضريبية تقدير أرباح الممول فى حالة عدم تقديمه للإقرار الضريبى على أسس سليمة وليس على دوافع حسية أو تحريات سرية لم تكشفها أو بناء على الافتراض، وفى نفس الوقت أن تلجأ إلى كافة الطرق التى تمكنها من الوصول إلى حقيقة هذه الأرباح. وكل هذه الإجراءات تتم تحت رقابة القضاء[٢]، فلها الحق فى تقدير وعاء الضريبة بمعرفتها بأن تناقش الممول فى تفصيلات نشاطه المنتج للدخل، وتفحص دفاتره ومستنداته إن وجدت، وتجمع الحقائق أو المعلومات بكافة الطرق

---

(١) د. عطف صدقى، د. محمد أحمد الرزاز، المرجع السابق، ص ٣٨٤.

(٢) د. رمضان صديق: قانون الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص ٤٢٧.

والتي سبق شرحها لكي تصل إلى الربح الحقيقي على وجه التحديد وليس بطريق الجزاف (Presumptive / Empirical tax).

وتبدو المشكلة واضحة إذا لم يقدم الممول الإقرار الضريبي، ولكنه يمسك سجلات منتظمة، فالرأى أن يتم ربط الضريبة على الممول من واقع الدفاتر والسجلات المنتظمة، وعلى الإدارة الضريبية توقيع العقوبة على الممول بسبب عدم تقديمه الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد بالقانون، وهذا إذا حدث ذلك لأول مرة أما إذا تكرر ذلك فيعاقب الممول على عدم تقديمه الإقرار فضلاً عن عدم الاعتداد بهذه الدفاتر، وأنه من الأوفق أن تكون العقوبة على عدم تقديم الإقرار بنسبة من الضريبة المستحقة بحد أدنى بما هو منصوص عليه في القانون منعاً من تعمد الممول حدوث ذلك. وبافتراض ضرورة التناسق بين قيمة الضريبة والغرامة الموقعة.

ب – حالة عدم تقديم الممول البيانات والمستندات المؤيدة لإقراره :

في هذه الحالة تلجأ الإدارة الضريبية للربط التقديري لعدم تقديم الممول ما يثبت صحة إقراره، وقد صدرت التعليمات التذكرية للفحص[1] بضرورة الالتزام بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (٣٨) لسنة ١٩٨٨ بشأن حق المأموريات في إجراء التقدير في الحالات الدفترية في حالة عدم تقديم الممول للدفاتر والمستندات المؤيدة لها.

إذ أوجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص المادة (٨٢) على الممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المحدد لذلك (٢٧، ٢٨ إقرارات) مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة

---

[1] تعليمات تذكرية للفحص رقم ٦٥ متنوعة لسنة ٢٠٠٠ في ٢٠٠٠/١٠/١٤.

التنفيذية. وقد أغفلت اللائحة التنفيذية تحديد هذه المستندات التى يلزم الممول بإرفاقها مع الإقرار مما يؤدى إلى تفاقم المشكلات بسبب مبالغة الإدرة الضريبية فى طلبها لهذه المستندات مما يزيد العبء على الممول فى إحضارها وإثبات صحتها، بالإضافة إلى إرهاقه مالياً بسبب الحصول عليها وحفظها. وطبقا لهذه الحالة هناك فجوة عميقة تغيب على طرفى العلاقة الضريبية، فالإدارة الضريبية تقبل جميع الإقرارات الضريبية من جميع الممولين دون أن يرفق بها المستندات الدالة على صحة إقراراتهم، وطبقاً للقانون يحق للإدارة الضريبية ربط الضريبة بالطريق التقديرى لعدم إرفاق المستندات المؤيدة للإقرار المادة (٢/٩٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وفى هذه الحالة يحق لها ألا تأخذ بتلك الإقرارات لعدم وجود صور المستندات الأصلية منها طبقا للقانون رغم تضمن الإرشادات العامة للنماذج الضريبية بذلك.

أما الممول فقد اعتاد أن يقدم إقراره الضريبى فى الميعاد دون أن يرفق به المستندات المطلوبة والمؤيدة له دون توعية من الإدارة الضريبية بذلك.

كما تظهر مشكلة أخرى فى أن أغلب الممولين من أصحاب الأنشطة التجارية لا يمسكون دفاتر، ولا مستندات مما يدفعهم إلى عدم تقديم الإقرار أصلاً كباقى الحالات التى لم تقدمه لما نلاحظه عن قرب فى عدم ملاحقة الإدارة الضريبية بالجزاء الرادع الفورى لهؤلاء الممولين ونتيجة لعدم وعيهم بالجزاء المحدد فى القانون الضريبى، فضلا عن قصور الإدارة الضريبية فى إعلام هؤلاء البسطاء بمضمون القانون الضريبى، وحلاً لهذه المشكلة يقترح

الباحث ضرورة عمل زيارات تشجيعية للمولين فـــى المنـــاطق الـــشعبية والأكثر أمية وتقدم لهم هدايا فى بعض المناسبات والأعياد الوطنية والدينيـــة لكسب ثقتهم، وتوعيتهم، وحثهم على دفع الضريبة عن رضا كامـــل. حيـــث تلجأ النظم الضريبية الحديثة إلى اعتبار الممول زبون Client وليس طرفـــاً مرعناً أمام الإدارة الضريبية كما سبق القول.

ج - حالة تقديم الإقرار الضريبى غير المستند إلى دفاتر :

تلجأ الإدارة الضريبية فى هذه الحالة للربط التقديرى حيث إن الممول لم يبين فى إقراره ما يقدره لأرباحه أو خسائره خاصة متى ثبـــت تنـــاقض بيانات هذا الإقرار وبعدها عن الحقيقة بشكل واضح يخالف ما لدى المأمورية من بيانات والمعلومات التى تكذبها وتقيم الدليل على صحتها.

د - حالة تقديم إقرار مستند إلى دفاتر محاسبية غير منتظمة :

أوجب القانون على أن تكون الدفاتر التى يمسكها الممـــول منتظمـــة تظهر الحقيقة، وانتظامها يكون من ناحية الشكل والموضوع ووفقا لأصـــول المحاسبة السليمة، وبمراعاة القوانين، واللـــوائح يقـــع علـــى عـــاتق الإدارة الضريبية عبء الإثبات بعدم انتظام هذه الدفاتر ويكون لها الحق فى الـــربط التقديرى على الممول.

طرق التقدير :

١ - المظاهر الخارجية :-

تعتمد الإدارة الضريبية على المظاهر الخارجية لنشاط الممـــول فـــى تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات، والمظاهر الخارجية التى يـــسهل معرفتها مثل عدد الخدم، والعمال، وإيجار المنزل ... الخ وتمتاز هذه الوسيلة

بالبساطة، وقلة التكلفة، وأنسب للممول حتى لا يصبح تحت سلطة الإدارة الضريبية فى التحرى، والفحص ولا تفشى أسرار مهنة الممول، إلا أنها تعتبر معيبة إذ لا يمكن الاعتماد عليها لأنها فى حالات كثيرة لا تدل على حقيقة نشاط الممول مثل عوائد السندات والأنشطة غير المشروعة مثل المخدرات التى تستوجب الخضوع للضريبة رغم عدم مشروعيتها[١] نظراً لما تتطلبه من ظروف خاصة لممارسة هذا النشاط فى طى الكتمان. فضلاً عن هذه المظاهر نجدها تختلف حسب ظروف كل ممول ولا تدل على حقيقة النشاط، فقد يخفى الممول نشاطه للتهرب من الضريبة وقد يحدث العكس رغم قلة الإيرادات فى هذه الحالة للظهور بالمظهر اللائق.

وإن كان لا يؤخذ بالمظاهر الخارجية حاليا فى مصر شأنها شأن النظم الضريبية الحديثة فى بعض الدول إلا أنها تعتبر أسلوباً تكميلياً للرقابة على صحة إقرار الممول فى إقراره الضريبى.

٢ – التقدير بواسطة المشرع :

أعطى القانون الحق للإدارة الضريبية فى تقدير[٢] القيمة الحقيقية للوعاء الضريبى فى بعض الحالات استناداً إلى ضوابط قانونية، ومثال ذلك الحالات الآتية:

---

(١) د. حسن ربيع: الركن المعنوى فى جرائم المخدرات، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص ٩.

(٢) لا يؤيد البعض فرض الضرائب بأسعار عالية كما فى الدول المتقدمة حتى لا يؤدى إلى التهرب، للمزيد راجع: د. خلاف عبد الجابر خلاف: العلاقات الاقتصادية الخارجية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٧، ص ٨٤.

أ – حالة تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة على إيرادات الثروة العقارية:

إذ قرر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص المادة (٣٨) منه على أن تحدد إيرادات الأراضى الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقا للقواعد المنصوص عليها فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ وذلك بعد خصم (٣٠٪) مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

ب – حالة تحديد إيرادات الاستغلال الزراعى:

ويكون للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة على ما يجاوز مساحة ثلاثة أفدنة، وما يجاوز فداناً واحداً من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية، ومشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء هذه المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ وذلك إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض، أما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية المشار إليها وذلك بعد خصم (٣٠٪) من هذه الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات[١].

ج – تحديد إيرادات العقارات المبنية :

وذلك على أساس إجمالى القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى

---

[١] مادة (٢/٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

شأن الضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد خصم (٤٠٪) مقابل جميع التكاليف والمصروفات[١].

د - حالة الإيرادات الناتجة من تأجير الوحدات المفروشة أو جزء منها لأى غرض كان:

ويتم ذلك فى تحديد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصوماً منه (٥٠٪) مقابل جميع التكاليف والمصروفات[٢] كما تفرض ضريبة بسعر (٢,٥٪) وبغير أى تخفيض على إجمالى الإيرادات الناتجة عن التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها سواء كان التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه[٣].

وفى كل هذه الحالات يكون تحديد وعاء الضريبة بناءاً على نص قانونى والقصد من ذلك هو أن الإدارة الضريبية تحاول استخدام القرائن القانونية للوصول إلى معرفة حقيقة الدخل الخاضع للضريبة بصورة تقريبية وتكون أسهل للممول معرفتها مقدماً دون عناء البحث والحساب[٤].

٣ - التقدير بواسطة القرارات الوزارية :

القرارات الوزارية تساعد على تقدير الضريبة فيما تتضمنه من نصوص بناءاً على تفويض من المشرع والتقدير بهذه الوسيلة يشمل نوعين من القرارات هما:-

---

[١] مادة (١/٣٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٢] مادة (٤١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٣] مادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٤] د. زين العابدين ناصر، د. عبد المنعم عبد الغنى: أصول المالية العامة والتشريع الضريبى. بدون ناشر، سنة ٢٠٠١، ص ٣٣٦.

أ - قرارات وزير المالية منفرداً :

وهذه القرارات[١] توضح تفصيل ما أغفله القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية من توضيح أو بمعنى آخر بما فوضه القانون بإصدار هذه القرارات لما له من سلطة تنفيذ أحكام القانون إذ بنص المادة (١٢٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قرر للوزير[٢] دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته

---

(١) أهم القرارات الوزارية الصادرة بناءاً على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقرار بقانون رقم ١٨١ لسنة ٢٠٠٥، نشر فى الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠٥/٩/٢٨. هى: القرار رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية والمعدلة بالقرار رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية فى ٢٠٠٦/٤/٣، القرار رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة للمهن غير التجارية المستحقة على المحامين طبقا للمادة (٧١) من القانون، والقرار رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد المهن غير التجارية فى تطبيق المادة (٧٠) من القانون، القرار رقم ٥٣٢ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة للمهن غير التجارية طبقا للمادة (٧١) من القانون، القرار رقم ٥٣٣ لسنة ٢٠٠٥ بشأن المبالغ الواجب تحصيلها عند تجديد أو نقل رخص السيارات طبقا للمادة (٦٩) من القانون، القرار رقم ٥٣٤ لسنة ٢٠٠٥ بشأن النسبة التى تحصل من قيمةالواردات تحت حساب الضريبة طبقا للمادة (٦٧) من القانون، القرار رقم ٥٣٥ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد الجهات والمنشآت التى تلتزم بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة طبقا للمادة (٢/٥٩)، القرار رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ بشأن المبالغ التى تحصل تحت حساب الضريبة استنادا للمواد (٦٦)، (٦٨)، (٧١)، القرار رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد أوجه النشاط التجارى والصناعى طبقا للمادة رقم (٥٩) من القانون، قرار رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ فى ٢٠٠٦/٣/١ بتحديد الشركات التى تباشر نشاط التمويل وهى شركات التوريق وشركات التأجير التمويلى، استنادا لنص المادة (٥٢) من القانون. للمزيد عن هذه القرارات أو الكتب الدورية المنفذة لأحكام قانون ضريبة الدخل، انظر: وزارة التجارة الخارجية والصناعية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٦، وكذلك وزارة المالية، مصلحة الضرائب العامة، سبتمبر ٢٠٠٥، وكذلك الجريدة الرسمية أعداد متفرقة.

(٢) يقصد بالوزير: وزير المالية كما هو موضح بنص المادة رقم (١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

التنفيذية ومن هذه القرارات ما نص عليه القانون رقم ٩١ سنة ٢٠٠٥ فى الآتى:

١ – أحال القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى نص مادته رقم (١٨) بأن يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبة وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية".

وفى هذا الخصوص نجد – رغم عدم تحديد ماهية ومفهوم المنشآت الصغيرة ضمن المعانى المبينة والمقصود بتعريفها بالمادة (١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ – هذا النص يميز بين الممولين فى المعاملة الضريبية حيث إن المنشآت الصغيرة هى التى لا يقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنيه ولا يجاوز مليون جنيه[١] وأسند القانون للوزير أن يصدر قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح هذه المنشآت لما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية – والذى تأخر كثيراً صدور قرار بذلك – وهذا التميز فى التيسير فى المعاملة يتعارض مع ما قرره الدستور بأن المواطنين أمام القانون سواء ويقصد بذلك أن جميع الممولين متساوون أمام قانون الضريبة وبالطبع لا يقصد أن يدفعوا نفس مقدار الضريبة[٢] فضلاً عن التعارض بين نص المادة (١٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونص المادة (٢/١٩) من ذات القانون الذى يقرر أن تسرى

---

(١) المادة (١) من القانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ المنشور فى الجريدة الرسمية عدد ٢٠٠٤/٦/١٠.

(٢) للمزيد راجع: د. محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ١٣٤.

الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى ٠٠٠٠ والأنشطة الصغيرة.

بالإضافة إلى أن القانون الضريبى أولى الاهتمام بقانون تنمية المنشآت الصغيرة رغم أن هذا الأخير تضمن امتيازات خاصة[١] وكان من الواجب أن يحدث العكس بألا تتعارض أحكام هذا القانون مع قانون الضرائب على الدخل.

وأخيراً إغفال تحديد هذه القواعد يعطى دافع إلى أنها تختلف عما وردت بالقانون، فى حين أن اللائحة التنفيذية وقرارات وزير المالية المختلفة من شأنها تفسير ما ورد بالقانون باعتبارهما من المبادئ الكاشفة وليس ناشئة لأحكام معينة.

٢ – ما نص عليه القانون فى المادة (٣٣) على أن تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنويا على أساس صافى الإيرادات، خلال السنة السابقة ... ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفقا أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

---

[١] لا مجال للحديث عن هذا القانون – رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ – ولكن اكتفى هذا القانون بأن يتضمن امتيازات خاصة فى أحكامه لذا أولى المشرع الضريبى الاهتمام به حيث إنه يخص فئة معينة من الشباب تشجيعاً للقضاء على البطالة. ولا يكون هناك إلزام لهذه المنشآت بإمساك دفاتر وأن القرار الوزارى لهذه المنشآت سوف يحدد ضريبة مقطوعة خاصة بها. للمزيد راجع – موسوعة المستشار الضريبى، مرجع سابق، ص ٢٢٦.

وقد شملت الإيرادات من المهن غير التجارية عائدات التصرف فى أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنـة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب. وقد رأى الـبعض شبهة عدم الدستورية فى هذه الحالات نتيجة عموضها وعدم توضيحها[١].

ب - قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزراء آخرين :

نظراً لما يكون عليه اختصاص كل وزيـر فـى حـدود مـسئوليته اختصاص محدود، وقد يتطلب الأمر إصدار بعـض القـرارات المـشتركة لإنجاز أعمال معينة مطلوبة لذاتها فقد أجاز المشرع الضريبى فـى بعـض الحالات صدور قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزراء آخـرين بتحديـد طبيعة النشاط ومن أمثلة ذلك ما نص عليه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى الحالات الآتية من اشتراك وزير المالية مع:

١ - وزير الزراعة :

ينحصر الاختصاص بصدور قرار وزير المالية بالاتفاق مـع وزيـر الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة، وبيان أنـواع المحاصيل البستانية، وذلك لتحديد إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصـيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة طبقا لنص المادة (٣/٣٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، نظراً لأن وزير الزراعة هو المسئول عن أعمال الزراعة فى مصر، ولما يحمله من خبرة وتخصص كاف فى هذا المجال، بالإضـافة إلى حالات الأعفاء المنصوص عليها فى المادة (٤٣) والتى يختـص فيهـا

---

[١] د. جلال الشافعى: دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة على الدخل، مرجـع سـابق، ص ٢٨.

وزير الزراعة بالاتفاق مع وزير المالية فى وضع المعـايير الاسترشـادية لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض الصحراوية منتجة.

٢ وزير الصناعة :

قرر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فـى المـادة (٥٦) بـأن تخـضع للضريبة بسعر (٢٠٪) المبالغ التى يـدفعها أصـحاب المنـشآت الفرديـة والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر، والجهات غير المقيمة التـى لهـا منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر، وذلك دون خصم أى تكاليف منها، وتشمل هذه المبالغ ما يأتى: (١) العوائد. (٢) الإتاوات عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة.

ويحدد وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحـالات التى تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

٤ - التقدير بناءاً على أسس وقواعد معينة لكل نشاط :

فالإدارة الضريبية لها أن تصدر تعليمات تفسيرية، ومنشورات تتعلق بكيفية تفسير، وتطبيق القانون، ولائحته التنفيذية؛ وهذه التعليمات ملزمة للخاضعين للسلطة الرئاسية أما بالنسبة للممولين، فلا التزام عليهم بتطبيقها وإنما هم ملتزمون بالقانون وبتفسير المحاكم لها، ومتى وضعت هذه التعليمات لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد محاسبة فئة من الممولين وفق شروط حددتها مسبقاً وجب عليها اتباعها ويتعين على المحاكم

الاسترشاد بها تحقيقاً لمبدأ المساواة بين الممولين الذين تتوافر فيهم شروط أعمال أحكامها[١].

والأمر بالنسبة للممول يختلف إذا استمد الممول من هذه المنشورات أو التعليمات حقوقاً، وقامت الإدارة الضريبية بمخالفة هذه المنشورات أو التعليمات التى يمكن وضعها عندئذ بأنها بمثابة لوائح تؤثر فى مراكز الممولين، وفى هذه الحالة يحق لهؤلاء الآخرين أن يطعنوا فى تصرف الإدارة الضريبية، وكذلك إذا رتبت هذه المنشورات أو التعليمات إلزاماً على الممول، فإنه يستطيع أيضاً أن يطعن فيها إذا قُدر أنها غير مشروعة عن طريق دعوى الإلغاء ضد هذه المنشورات أو التعليمات، وذلك خلال المدة القانونية والتى يفترض أن تُعلم الإدارة الضريبية الممولين بها حتى تبين موقفهم منها[٢].

وقد تصدر الإدارة الضريبية هذه المنشورات، والقرارات بعد البحث مع الممول، والمأموريات المختلفة، والوزارات، والنقابات، والغرف التجارية، وكذلك بالبحث فى أحكام المحاكم حتى تكون صائبة لتطبيقها على الأنشطة المختلفة، وتظهر أهمية هذه المنشورات، والتعليمات فى الحالات التى لم تظهر من تطبيق النصوص القانونية عليها مثل الأنشطة التى تخضع لأكثر من طريقة فى المحاسبة مثل الوساطة، والسمسرة فهل خضوعها للضريبة يندرج تحت الصفقات العارضة أو تحت إيرادات النشاط التجارى والصناعى!؟ بالإضافة إلى الأنشطة الجديدة التى تظهر طبقاً للتطور

---

[١] نقض ٣٥٤٥ لسنة ٦٦ ق، جلسة ٢٠٠٣/٤/٢٢.

[٢] د. زكريا محمد بيومى: المنازعات فى ضريبة المبيعات، دار الكتب القانونية، ١٩٩٣، ص ٥٣.

التكنولوجى مثل ألعاب الكمبيوتر، والتجارة عبر الإنترنت فهذه الأنشطة على قدر زيادة أرباحها يسهل على أصحاب هذه المنشآت التهرب منها ضريبياً وبالتالى يحتاج إلى وعى من جانب الإدارة الضريبية لمواكبة العصر حتى لا تفلت هذه الأنشطة من لمحاسبة الضريبية.

وقد استحدث المشرع الضريبى بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكاماً جديدة وبما يطلق عليها القرارات المسبقة Advanced Rulings وذلك بنص المادة (١٢٧) من القانون وتبين أحكامها كالآتى:

تعريفها : هى القرارات التى تصدرها الإدارة الضريبية بناءاً على طلب الممول لتحديد المعاملة الضريبية التى تطبق عليه فى المستقبل عند إبرامه صفقة محددة أو إنجازه معاملة بذاتها، أو مزاولته لنشاط معين، بحيث يكون هذا القرار ملزماً للإدارة الضريبة، ولا يجوز لها تغييره أو العدول عنه، طالما لم يحدث تغيير جوهرى فى موضوع القرار، أو فى القانون المتعلق به[١].

خصائص القرارات المسبقة : يتضح من نصوص القانون أن القرارات المسبقة لها عدة خصائص أهمها ما يلى:

١ – أنها قرارات فردية تصدر للممول على حدة فى الأصل ويجوز الاستثناء بأن تصدر لعدد من الممولين بناءاً على طلب جماعى منهم لتشابه ظروفهم، أو اشتراكهم فى معاملة واحدة، أو أن يطلب ممول واحد إصدار هذا القرار نيابة عنهم. ولا يستفيد منها أو يلتزم بها ممولون آخرون لم يكونوا طرفا فيها. ولا تلتزم الإدارة الضريبية بتطبيقها على ممولين لم يشملهم القرار المسبق.

---

[١] د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ١٧٨.

٢ – أنها قرارات تعالج موضوعاً محدداً عن معاملة محددة تتم فى المستقبل ولا تتعلق بإبداء الرأى فى مسائل نظرية أو حالات افتراضية أو بتفسير نصوص قانونية ليس لصاحب الطلب مصلحة معينة بشأنها.

٣ – أنها ذات طابع مُلزِم للإدارة الضريبية، لا يجوز لها أن تخالفها إلا فى حالة حدوث تغيير جوهرى يتطلب التحلل منه على أن يشترط أن يكون التغيير الجوهرى بموضوع القرار أى بالصفقة المحددة، أو لتغيير القانون المتعلق بها. أو يقرر القضاء معاملة مختلفة فى حالة الممول مقدم الطلب وكذلك لا يعتبر تغييراً جوهرياً يستلزم العدول عن القرار المسبق صدور أحكام قضائية لممولين آخرين.

مزايا القرارات المسبقة :

أولا : **بالنسبة للممول** :

١ – توفر فرصة لحصول الممول على رؤية واضحة عن فكر الإدارة الضريبية، تجعله قادراً على اتخاذ القرار الصحيح بشأن دراسة جدوى هذه العملية. وما إذا كان من الأفضل أن يستمر فيها أو يتوقف عنها.

٢ – تساعد الممول على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بصورة صحيحة، وليست محلاً للمنازعة بينه وبين الإدارة الضريبية ليقين معرفته بما يطبق عليه من شأن هذه المعاملة.

ثانياً : **بالنسبة للإدارة الضريبية** :

١ – تخلق علاقة مباشرة وأكثر انفتاحاً بين طرفى العلاقة الضريبية تجعل تطبيق القانون واضحاً ويقينياً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات.

٢ – تجعل تطبيق الإدارة الضريبية للقانون الضريبي أكثر وضوحاً، ويمنع من اتخاذها القرارات التمييزية لصالح الممولين أو ضدهم.

عيوب القرارات المسبقة :

أولاً : بالنسبة للممول :

١ – تسبب إرهاق الممولين في محاولة إقناع الإدارة بتطبيق قراراتها المسبقة التي أصدرتها من قبل على حالاتهم.

٢ – وسيلة لضغط على الممولين بطريق غير مباشر لإنشاء علاقات غير مشروعة بين الممول، والمختصين بإصدار القرارات المسبقة لاصطناع معاملة ضريبية غير عادلة أو غير صحيحة.

ثانياً : بالنسبة للإدارة الضريبية :

١ – تفتح مجال الفساد بين الممولين والإدارة الضريبية.

٢ – تساعد على تجنب الضريبة من خلال تنبيه الممول إلى الثغرات القانونية التي يمكن من خلالها ترتيب معاملاته أو صفقاته المستقبلية على النحو الذي يقلل من التزاماته الضريبية.

٣ – تؤدي إلى تكرار الإجراءات بتكرار طلبات الممولين على الرغم من تشابه تعاملاتهم أو اتفاقها بصورة جوهرية من الناحية الضريبية مما يعني ضياع وقت الإدارة الضريبية.

ومن نص المادة (١٢٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص على أن: "للممول الذي يرغب في اتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكام

هذا القانون على تلك المعاملة ويجب أن يقدم الطلب مستوفياً البيانات ومصحوباً بالوثائق الآتية: (١) اسم الممول ورقم حصره الضريبى. (٢) بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها. (٣) صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة.

ويصدر رئيس المصلحة قراراً فى شأن الطلب خلال (٦٠) يوماً من تاريخ تقديمه ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار".

فعلى الرغم من أن المشرع الضريبى المصرى استحدث هذا النظام كوسيلة من وسائل دعم الثقة بين طرفى العلاقة الضريبية إلا أننا نجد البعض[١] قد اعترض – وبحق – على هذا النص وذلك للأسباب الآتية:

١ – أن القرار الذى تصدره المصلحة مسبقاً فى شأن المعاملة يلزم المصلحة وحدها، دون النص على التزام الممول به، مما يقيد يد المصلحة فى الرجوع عن قرارها، بينما تكون يد الممول طليقة فى أن يلتزم بهذا القرار أو لا يلتزم به، وبالتالى لن تمتنع المنازعة الضريبية رغم إصدار القرار المسبق، إذ للممول الطعن إدارياً وقضائيا عليه.

٢ – أن المدة المحددة لإصدار القرار بستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب قد تكون غير كافية وخاصة فى الحالات المستجدة المطلوب بحثها والإيضاحات عنها. ولكن نعتقد أن هذه المدة كافية وخاصة مع التقدم التكنولوجى فى سرعة البت ودقته.

---

(١) د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٨٨.

٣ – أن للممول الحق في طلب إصدار قرارات مسبقة في جميع أنواع التعاملات بغض النظر عن أهميتها، أو مدى سبق ارتباطه في معاملات مماثلة وخضوعه للضريبة عنها من قبل، مما يضيع الوقت للمصلحة.

٤ – لم يحدد القانون وكذلك لائحته التنفيذية ضوابط تنفيذ هذه المادة رغم أهميتها وإن كان ظاهر النص يوحي باستفادة المستثمرين الجدد إلا أن المشرع حدد أن يكون الشخص ممولاً وله رقم حصر ضريبي أي لا يجوز للممول ابتداءاً أن يطلب من الإدارة الضريبية قراراً مسبقاً بعكس ما هو واجب أن تتبعه الإدارة الضريبية المصرية كباقي الدول.

٥ – لم يحدد المشرع الحالات التي لا تطبق بشأنها هذه القرارات ولا معيار التأثير للمعاملات التي لها آثار ضريبية.

٦ – ألزم المشرع بأن يتقدم الممول بطلبه إلى رئيس المصلحة دون مراعاة التفويض في الاختصاص.

٧ – أعطى القانون للإدارة الضريبية سلطة التنصل من القرار الذي تصدره مخالفاً للهدف الذي حدده المشرع من توثيق العلاقة بين الطرفين بنص هذه المادة في حالة اكتشاف الإدارة الضريبية عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار، وبالتالي يفقد النص الهدف منه بألا تلتزم الإدارة الضريبية، ولا الممول بهذا القرار.

٥ – التقدير بواسطة التحقق من صحة الإقرار وإقرارات الغير:

وفي هذه الحالة قد تتحقق الإدارة الضريبية من صحة الإقرار المقدم من الممول، وكذلك الإقرارات المقدمة من الغير والتي قد تعبر عن صحة وصدق المعلومات حيث يكون لا دخل للممول في الإقرار المقدم من الغير

عن أعمال تخص الممول نفسه، ويظهر ذلك فى قيمة المبالغ المستقطعة من المنبع أو التى ألزم القانون بعض الجهات أن تخصم أو تحصل مبالغ تحت حساب الضريبة، وقد سبق الحديث عن هذه الأحكام.

صعوبات التقدير الضريبى :

أثناء عملية الربط التقديرى تواجه اللإدارة الضريبية عدة صعوبات يمكن أن نذكر أهمها كالآتى:

١ – عدم وجود بيانات دقيقة عن معدلات الربح فى كل صناعة أو تجارة حتى يمكن الاسترشاد بها أثناء عملية التقدير.

٢ – عدم وجود إحصائيات تبين متوسط إنتاج الممول فى كافة الأنشطة، ولذا نقترح بإنشاء إدارة متخصصة فى داخل الإدارة الضريبية تختص بعمل دراسات، وبيانات، وأحصائيات عن كافة الأنشطة الاقتصادية، والمهنية يمكن الاسترشاد بها فى حالات الربط التقديرى، وتكون شاملة على معايير ومقاييس محددة يعلم بها الممولين وموظفى الإدارة الضريبية وذوو الضبطية القضائية على السواء.

٣ – امتناع مأمورى الضرائب بأخذ البيانات والإيضاحات من الممول سواء كانت بيانات مكتوبة أو أقوال بسبب عدم الوعى الضريبى للممول مما يؤدى إلى زيادة عبء الإدارة الضريبية فى كشف الحقيقة، وحقيقة الربح الخاضع للضريبة عن طريق التوسع فى الاستجواب وزيادة التحريات التى قد تضر الممول وتسبب له انعدام ثقته بالإدارة الضريبية، ولذا اقترحنا أن يكون للممول محاسب يتكفل بإعداد الإقرار الضريبى نيابة

عنه وفى حدود الوكالة القانونية لتقليل البطالة من ناحية وإنجاز الأعمال الضريبية السليمة من ناحية أخرى.

ومع ما قد ذكرناه من قبل وبظهور مشكلة عدم توقيع المحاسب على إقرار الممول وارتفاع التكلفة التى قد تظهر نتيجة للعقوبات المغلظة الموقعة على المحاسب ونعتقد أنه من الواجب على المشرع أن يلزم المحاسب بذلك لتحقيق الهدف المنشود، وبالتالى إيقاظه إذا أغفل عن العمل الصواب المطلوب منه وفى نفس الوقت عدم إرهاق الممول بالمغالاة فى أتعابه ولذا أقترح لتحقيق ذلك أن تتكفل الإدارة الضريبية بدفع هذه الأتعاب مقابل إضافتها على قيمة الضريبية، على الرغم من أن الممول هو دافعها إلا أنها تكون أقل وطأة من الدفع المباشر مع تقرير حافز (للممول والمحاسب) فى حالة صحة الإقرار لمدة معينة من السنوات المتتالية وليكن ثلاث سنوات مع تخفيض قيمة من نسبة الضريبة المستحقة ومنحهم شهادات تقدير ويمكن أن يقوم بهذا العمل أطراف ثالثة مثل نقابة التجاريين أو أحد المكاتب التابعة لوزارة العدل.

٤ – صعوبة الحصول على البيانات الخاصة بمعاملات الممول مع القطاع الخاص، إذ فى بعض الأحوال يرفض الممول التعامل مع الجهات الحكومية إبتعاداً عن الإجراءات الروتينية وصعوبة الحصول على حقه المالى الفورى منها، وبالتالى هروب بعض الممولين من التعاملات مع أجهزة الحكومة وهذا أمر يقرره الواقع مما يؤدى إلى عدم حصرهم من ناحية وعدم الحصول على البيانات الدقيقة اللازمة من ناحية أخرى.

أهم واجبات مأمور التقدير:

على مأمورى الضرائب ذوى الضبطية القضائية عدة واجبات ألزمتهم بها التعليمات التفسيرية[١] الصادرة لهم من المصلحة، وأهم هذه الواجبات كما يلى:

١ – استقلال السنوات الضريبية فى التقدير.

٢ – عدم المحاسبة على أساس تشابه الظروف.

٣ – مراعاة الارتفاع والنزول فى الأسعار، والإشارة الدقيقة بالقرارات اللازمة فى هذا الشأن إن أمكن ذلك.

٤ – مراعاة عوامل التأثير فى التقدير[٢] سواء على رقم الأعمال مثل: قدم المنشأة، شهرتها، موقعها، فروعها، قيمة رأسمالها، عدد عمالها، ومعرفة المواد الخام المستخدمة، والمنافسة، والمصروفات، والجهات التى يتعامل معها، وظروف الممول المعيشية. أو نسب الربح: مثل الأجل والنقد فى مبيعاته، الوسط الاجتماعى (ريف – حضر) والظروف البيئية وكذلك التطور الحضرى (موديلات). أو الإثنين معا: مثل قوة الآلات المستخدمة، والتخصص فى الإنتاج وطبيعة النشاط التجارى (جملة / نصف جملة / تجزئة)[٣].

٥ – ألا يغفل الإطلاع على المستندات أو الدفاتر التى بحوزة الممول أثناء المعاينة حتى ولو كان الممول ليس لديه دفاتر منتظمة.

---

[١] تعليمات تفسيرية للفحص رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧.

[٢] إيمان فتحى أحمد مصطفى، مرجع سابق، ص ١٨٢.

[٣] تعليمات تفسيرية رقم ١١ لسنة ٢٠٠٠.

٦ – الاطلاع على الدفاتر التى تلتزم المنشأة باستخدامها بحسب الأصل مثل دفاتر البوليس للفنادق، وسجلات العمال بالمصانع والمنشآت، وسجلات المواد المخدرة بالصيدليات، وسجلات التموين للمخابز ... الخ.

٧ – الأخذ فى الاعتبار عدد ساعات العمل والمصروفات والإيرادات لكل منشأة.

سلطة مأمور الضرائب فى التقدير :

السلطة التقديرية يمكن التعرف عليها من النصوص القانونية التى يتخلى المشرع فيها عن تحديد جانب أو عنصر معين من قرار الإدارة الضريبية أو نشاطها وعدم تقيدها باتباع مسلك معين، وتتمتع الإدارة الضريبية بسلطة تقديرية لغرس روح الابتداع والابتكار لدى عمال الإدارة بما يمكنهم من مواجهة التغييرات التى تحدث يومياً والتى يجب أن يتعامل معها بحرية على خلاف ما قد تؤدى إليه السلطة المقيدة من شل حركة الإدارة بالإضافة إلى تحقيق القدر اللازم من المرونة التى تسمح لجهة الإدارة بتطبيق النص على الحالات المماثلة أو المشابهة – والتى لم يذكرها النص صراحة، طالما توافرت فيها الشروط والأوضاع والقواعد التى تبرر تطبيق النص عليها نظراً للقصور فى التشريع لحصر جميع الحالات التى تتعلق بالنص وخاصة ما يستجد منها فى ظل التطور التكنولوجى السريع وبالطبع هذه السلطة تخضع لرقابة القضاء لعدم إساءة استعمال هذه السلطة[١].

---

[١] د. رمضان صديق: السلطة التقديرية لمأمورى الضرائب، مجلة البحوث المالية والضريبية، مصر، عدد يناير ١٩٩٨، ص ١٥٠.

مراحل التقدير الضريبى :

مرت السلطة التقديرية للإدارة الضريبية والتى يمثلها سلطة المأمور الضريبى فى التقدير بمراحل معينة وهى:

١ – مرحلة اختفاء كل تقدير للإدارة الضريبية وتقيدها بالقانون الضريبى.

٢ – مرحلة اختفاء كل تقدير للإدارة الضريبية مع ظهور القرارات الإدارية.

٣ – مرحلة اختفاء القرارات الإدارية البحتة مع ظهور القرارات التقديرية.

٤ – مرحلة اختفاء القرارات التقديرية وظهور السلطة التقديرية(١).

كما أن سلطة المصلحة ولجان الطعن فى تقدير الأرباح جعل لمصلحة الضرائب حق إجراء هذا التقدير بواسطة مأموريها، وجعل لجان الطعن تتولى أمر التقديرات التى تحال إليها. وذلك فى حدود الأرقام التى تراها مأمورية الضرائب، أى دون أن يكون لها حق زيادتها(٢).

رابعاً : **الربط المصحح "تصحيح الربط"** **Amendment of declaretion**:

وهذا النوع من الربط استثناء من حجية الربط النهائى(٣) وقد حدده القانون بنص المادة ١٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهى تنص على أن: "على المصلحة تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار

---

(١) للمزيد عن السلطة التقديرية انظر: د. أشرف عبد الفتاح أبو المجد: مفهوم السلطة المقيدة والتقديرية للإدارة، مجلة مركز بحوث الشرطة، وزارة الداخلية، عدد يناير ٢٠٠٦، ص ٥٨٨.

(٢) محمد مرسى فهمى، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

(٣) د. عاطف صدقى، د. محمد أحمد الرزاز، مرجع سابق، ص ٣٩٠.

لجنة الطعن بناءاً على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا".

وذلك إذا كان هذا الربط قد تم مشوباً بخطأ يندرج تحت حالات معينة محددة بالقانون على سبيل المثال، إذ أجاز القانون لوزير المالية أن يضيف حالات أخرى بقرار منه. وعلى وجه العموم فى الحالات التى يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة الربط.

وتختص بالنظر فى الطلبات المقدمة من صاحب الشأن لجنة تسمى "لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى" وهذه اللجنة مشكلة بقرار من رئيس المصلحة ومن بين أعضائها مستشار مساعد من مجلس الدولة، ويكون قراراً نافذاً بعد اعتماده من رئيس المصلحة، ويخطر به كلا من الممول والإدارة الضريبية المختصة.

الإجراءات والمواعيد المحددة للجان إعادة النظر:

١ – يتقدم الممول بطلب إعادة النظر فى الربط النهائى إلى اللجنة.

٢ – خلال (١٥) يوماً من ورود الطلب للجنة تقوم بطلب الملف من المأمورية المختصة.

٣ – على المأمورية إرسال الملف إلى اللجنة خلال (١٥) يوماً من تاريخ طلبه.

٤ – تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول على ضوء مرفقات الملف وتصدر قرارها خلال (٦٠) يوماً من تاريخ ورود الملف إليها.

٥ – يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة ثم يخطر به كل مـــن الممـــول والمأمورية المختصة[1].

شروط تصحيح الربط النهائى :

لكى يتم تصحيح الربط النهائى كما هو محدد فى القـــانون ٩١ لـــسنة ٢٠٠٥ فإن هناك عدة شروط لابد من تحقيقها حتى يتم تصحيح الربط النهائى وهى:

١ – تصحيح الربط النهائى إنما يكون بناءاً على طلب صاحب الشأن :

وصاحب الشأن فى هذه الحالة هو إما أن يكون الممول أو الغير، ولا يتصور أن تكون الإدارة الضريبية مـــن ذوى صـــاحب الـــشأن حيـــث إن التصحيح يتم فى مواجهتها لمصلحة الممول. وكذلك يكون صاحب الشأن من الغير إذ قد يكون أحد الورثة الذى أصابه ضرر من جراء الربط النهائى.

٢ – أن يتقدم بطلب التصحيح خلال مدة معينة :

وقد حدد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالمادة (١٢٤) منه هذه المـــدة بأن يتقدم بطلب التصحيح خلال (٥) سنوات من التاريخ الذى أصـــبح فيـــه الربط نهائيا، وهذه المدة محددة بالقانون المدنى وهى مدة تقادم للدين الدورى المتجدد. والمقصود بالتاريخ الذى يصبح فيه الربط نهائياً ما يلى:–

١ – فى حالات ربط الضريبة بعد الإعلان بلوحة المأمورية أو لجنة الطعن وكذلك حالات الربط بعد الإعلان فى مواجهة النيابـــة طبقـــا لأحكـــام الفقرتين (٣، ٤) من المادة (١١٦) من القانون يكون تاريخ اعتبار الربط

---

[1] مصلحة الضرائب المصرية، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل، مرجـــع ســـابق، ص ٥٩٥.

أو قرار لجنة الطعن نهائياً بعد مرور ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز على الممول. (مادة ١١٦/ فقرة أخيرة من القانون).

٢ – فى حالات ربط الضريبة بمعرفة المصلحة يكون التاريخ الذى يصبح فيه الربط نهائياً هو مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الممول لنموذج ربط الضريبة دون طعن عليه. (مادة ١١٧ من القانون).

٣ – فى حالات ربط الضريبة بناءاً على قرار اللجنة الداخلية يكون تاريخ اعتبار الربط نهائياً هو نفس تاريخ التوصل إلى تسوية مع الممول والاتفاق باللجنة الداخلية.

٣ – أن يكون ربط الضريبة نهائيا :

يجب أن يكون ربط الضريبة نهائياً أى غير مطعون فيه أمام أى جهة سواء كانت مأمورية – أو لجنة طعن – أو محكمة حتى يجوز النظر فى تصحيحه إذ أمام الربط غير النهائى فرصة لتصحيحه أمام الجهات الأخرى.

٤ – أن يكون التصحيح مستنداً لتقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن[١] :

إذ قصر المشرع حق إعادة النظر فى قرارات الربط النهائية التى صدرت عن الإدارة الضريبية أو لجنة الطعن دون غيرها من القرارات النهائية الصادرة بناء على حكم قضائى. ذلك لعدم إعادة مناقشة هذه الأحكام أمام لجان إدارية. وكما رأى البعض وبحق أن قرارات الربط النهائية المستندة إلى حكم قضائى لا تتساوى مع القرارات الصادرة عن غير طريق

---

[١] د. نصحى منصور نخيل: تصحيح الربط النهائى المشكلات والحلول، المؤتمر الضريبى الخامس، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩٩٩، ص ٣٣١ وما بعدها.

القضاء على اعتبار أن هذه الأخيرة مرحلة مراجعة لأوجه الخلاف قبل عرضه على القضاء[١].

خامساً : ربط الضريبة المبنى على صورية التصرفات :

وهذا النوع حددته نص المادة (٩٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى حالة ما إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

وعند ثبوت هذه الصورية أو التواطؤ فإنه يعتبر كلا من الممول الظاهر والممول الحقيقى مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح التى تحققها المنشأة فى ظل هذه العلاقة تطبيقاً للنص المذكور سالفاً.

ومجرد تقرير المسئولية التضامنية بين الشريك الظاهر والشريك المستتر فى دين الضريبة لا يعد علاجاً ناجحاً فى رأى البعض[٢] – وبحق – لمحاربة الصورية فى هذه الحالة إذ لم تحول تلك المسئولية وقصد الممول الحقيقى (الممول المستتر) من الحصول على مزايا ضريبية طالما تحسب الضريبة على الممول الظاهر وكان الأولى أن يرد قصد الممول الحقيقى إليه، فيعاد ضم الأرباح المنسوبة إلى الممول الظاهر إلى الممول الحقيقى ويطبق القانون على هذه الأرباح لمنع حصول الممول الحقيقى على أية مزايا

---

(١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٠٩.

(٢) د. رمضان صديق، قانون الضريبةعلى الدخل، مرجع سابق، ص ٤٤٤.

غير مشروعة، دون تخوف من تقادم دين الضريبة، حيث يبدأ التقادم فى هذه الحالة من تاريخ علم مصلحة الضرائب بصورية العلاقة بين الممول الظاهر والممول الحقيقى. مع بقاء الممول الظاهر مسئولاً بالتضامن عن الضريبة المستحقة على هذه الأرباح ويمكن أن يتضمن القانون نصاً يعاقب الممول الظاهر عن مساهمته فى نشأة هذه العلاقة.

ويختلف هذا الوضع فى حالة وجود شركة محاصة، وهى شركة مستترة لا تتوافر لها الشخصية المعنوية وتنعقد بين شخصين أو أكثر لاقتسام الأرباح والخسائر الناشئة عن عمل تجارى أو أكثر يقوم به أحد الشركاء باسمه الخاص (الشريك الظاهر) حيث لا تطبق المادة (٩٢) من القانون ٩١ لسنة ٢,٠٠٥ على شركة المحاصة من ناحية افتراض المسئولية التضامنية، ذلك لأن شركة المحاصة تعد دليلا على الصورية والتواطؤ وإنما هى صورة مشروعة من صور المشاركة ومن ثم يرجع فى تقرير مسئولية الشركاء المستترين عن الضريبة المستحقة على الشريك الظاهر فى شركة المحاصة إلى اتفاق الشركاء فى هذا الخصوص، حيث تعد المنشأة فى حالة شركة المحاصة منشأة فردية، والمسئول هو الشريك الظاهر وليس هناك تجزئة للإيراد أو الأرباح، وأرباح ورأسمال الشركة كلها ضامنة لدين الضريبة، ويمكن اقتضاؤه فى أى وقت. لذلك تربط الضريبة فى شركات المحاصة باسم الشريك الظاهر، دون التفات إلى ما قد يكون هناك من شركاء مستترين مهما كانت صفتهم، لأن واقع الحال فيها أن هناك شخصاً واحداً ظاهراً أمام الغير يتعامل باسمه ويلتزم عن نفسه.

ولم يشأ المشرع أن يجعل من مجرد التنازل عن المنشأة أو نقل ترخيصها إلى من تربطه بالممول علاقة عمل، أو علاقة قربى قرينة قاطعة على الصورية أو التواطؤ، بل اشترط أن تثبت هذه الصورية، مما يلقى عبئا على مصلحة الضرائب[١].

وفى قانون ضريبة الدخل الفلسطينى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ قد حدد المعاملات الوهمية وهى التى تشمل على وقف الموجودات أو هبتها أو التعاقد أو إجراء أى اتفاق أو ترتيب بشأن انتقالها أو دخلها وهى كالآتى:

١ – إذا نشأ دخل من معاملة تصرف أجراها الشخص لصالح ولد من أولاده لم يكمل سنه الثامنة عشرة من عمره عند بدء السنة التى تحقق فيها الدخل يعتبر هذا الدخل طبقا للقانون الفلسطينى لضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ دخلا للشخص الذى أجرى معاملة التصرف.

٢ – إذا نشأ دخل من معاملة تصرف يصح الرجوع عنها إذا تضمنت نصاً يمكن من تحويل الدخل أو إعادة تحويله إلى الشخص الذى أجرى معاملة التصرف أو إذا أمكن من السيطرة على الدخل أو الموجودات التى يتأتى منها الدخل مباشرة أو غير مباشرة.

٣ – إذا رأى مأمور الضرائب أن معاملة من المعاملات التى تنزل أو تهدف إلى تنزيل مقدار الضريبة المستحقة على شخص من الأشخاص مصطنعة أو وهمية، أو رأى أن معاملة تصرف لم تنفذ فى الواقع يجوز له أن يهمل تلك المعاملة، ومن ثم تقدير الضريبة المستحقة على الأشخاص المعنيين بناءاً على ذلك الأساس.

---

[١] د. طارق خياط: موسوعة خياط الضرائبية، بدون ناشر، ٢٠٠٦، ص ٣٧١.

٤ – ليس فى أحكام هذه المادة رقم (١٣) من القانون ١٧ لسنة ٢٠٠٤ الخاص بالقانون الفلسطينى لضريبة الدخل ما يجحف بحق أى شخص قدرت الضريبة عليه فى الاعتراض على التقدير وفى الاستئناف للمحكمة المختصة على تقدير الضريبة.

٥ – إذا تعاطى شخص غير مقيم أى عمل أو نشاط أو مهنة خاضعة للضريبة بموجب أحكام القانون الفلسطينى لضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ مع شخص مقيم وظهر لمأمور الضرائب الهيمنة لغير المقيم على العمل بصورة لا تترك للمقيم دخلاً أو ربحاً أو تحقق له دخلاً أقل مما يمكن الحصول عليه، تقدر الضريبة بالنظر إلى الأرباح الحقيقية على غير المقيم وعليه دفع الضريبة، وفى حال تخلفه عن الدفع يلزم الشخص المقيم بدفع الضريبة على هذا الأساس إذا ثبت سوء نيته[١].

وفى القانون اللبنانى فى حالة التضامن تكون بين أصحاب المؤسسة المتتاليين أى بين أصحاب المؤسسة الأصليين، ومن تنتقل إليه المؤسسة بعد ذلك وسواء كان هذا الانتقال مجاناً أو ببدل، إجبارياً أو اختيارياً، وتستمر هذه المسئولية التضامنين ما دام استحقاق الضريبة لم يسقط بالتقادم على أن التضامن المذكور استناداً للمادة (٣٨) من القانون الضريبى اللبنانى لا يشمل التكاليف التى تفرض باسم البائع بعد انقضاء سنة على تاريخ البيع كما هو مسجل لدى الدوائر المالية المختصة[٢].

---

[١] مادة (١٣) من قانون الدخل الفلسطينى رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

[٢] د. عادل أحمد حشيش، د. مصطفى رشدى شيحة: النظام الضريبى اللبنانى، الدار الجامعية، ١٩٩٢، ص ١٠٢.

ولم يحدد القانون الضريبى المصرى المدة التى يتم خلالها التصرف أى خلال السنة التى يخضع إيرادها للضريبة أو السنوات التالية لهـا، لكـن قرر بأنه لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سـنوات أو ست سنوات حسب الأحوال المبينة بالمادة (٩١) من القـانون ٩١ لـسنة ٢٠٠٥.

سادساً : الربط المعجل :

وهذا الربط حددته المادة (٤/٩٠) من القانون رقم ٩١ لـسنة ٢٠٠٥ بأن لرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبـل حلـول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بـأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخـاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضرائب. على أن يخطر بالنموذج المحـدد بعناصر ربط الضريبة[1].

وقد نص المشرع على ذلك حتى لا يتعرض المال العام للضياع بـأن أوجب تحصيل الضريبة قبل الأجل المحدد لها. وقد اشترط لتحقق ذلك عـدة شروط وهى:-

١ – أن يصدر قرار الربط قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها.

٢ – صدور قرار الربط من رئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية.

٣ – أن يكون هناك دليل على أن الممول يخطط للتهرب من الضرائب ويقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية فى ذلك.

---

(١) د. طارق خياط، مرجع سابق، ص ٣٧٠.

٤ – أن تخطر الإدارة الضريبية الممول بعناصر ربط الضريبة فى هذه الحالة بنموذج رقم (١٩) ضرائب.

٥ – أن يتم اتخاذ هذا الإجراء خلال المدة المحددة بالمادة (٩١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهى خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ومجال إجرائها يظهر واضحا فى خلال المدة المحددة فى القانون وهى ست سنوات فى حالة ما إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

وتبدو المشكلة واضحة أمامنا بأن المشرع جعل هذا النص للإدارة الضريبية سيفاً تسلطه على رقاب الممولين تعسفاً فى استعمال سلطتها بإدعاء أن المال العام معرض للضياع نتيجة لوجود دليل قد يتحقق نتيجة لشكوى كيدية أو عدم وعى من موظف الضرائب يترتب عليه استعمال هذه السلطة. وخاصة أن الأمر (الربط المعجل) يبدو فى ظاهره أن قراره بيد وزير المالية وأنه الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية وليس بسلطة قضائية. وهذا من شأنه زيادة نسبة الضرر الواقعة على الممول مع وجود فرصة لانعدام الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

سابعاً : الربط بقرار لجنة الطعن :

لجنة الطعن كما سبق أن أوضحنا اختصاصاتها وأحكامها، لما لها من الصفة الحيادية لها أن تصدر قراراً بربط الضريبة فى الحالات المعروضة عليها ومن الحالات التى نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على اختصاص لجنة الطعن فى إصدار قرار الربط كما فى حالة ما إذا كان الممول يخضع للضريبة على المرتبات فله خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يُقدم إلى

الجهة التي قامت بالخصم وبعد استكمال الإجراءات التي سبق أن أوضحناها، فإذا تبين للمأمورية صحة الطلب المقدم بالاعتراض كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن ويكون ربط الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن.

وطبقاً للمادة (١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يكون في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها على أن تقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها، ويصبح الربط نهائياً بعد التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف.

ثامناً: الربط القضائي:

لكل من الإدارة الضريبية والممول الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الإبتدائية المنعقدة بهيئة تجارية، خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار كما هو مبين بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وكما أوضحنا ذلك سلفاً.

وتتحصر ولاية المحكمة في نظر الطعون التي تقدم إليها من الإدارة الضريبية أو الممول في حدود قرار لجنة الطعن[1] وعليها أن تفصل في أوجه إعتراضات الممول على تقديرات الإدارة الضريبية التي سبق له

---

[1] طعن ٦٠٦ لسنة ٦٧ ق، جلسة ٢٠٠٤/٦/١٠، مشار إليه في د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٩٤.

عرضها على لجنة الطعن وبحثها، أو أصدرت قراراً فيها، حيث إن المحكمة غير مختصة بتقدير الأرباح ابتداءاً.

كما يمتنع على المحكمة أن تعيد إثارة مسألة سبق أن صدر بشأنها قرار من لجنة الطعن صار نهائياً لعدم الطعن عليه أمام القضاء فى الميعاد وأنه إذا اعترض الطاعن أمام المحكمة على ربط الضريبة، على أساس أن التقدير مبالغ فيه، ولهذا فهو يطعن على ما جاء فيه جملة وتفصيلاً فإن ما يثيره الطاعن أمام المحكمة من دفوعٍ يدخل ضمن طعنه العام الشامل فى التقدير بحيث يجوز إبداءه ولو لأول مرة أمام المحكمة.

تاسعاً : الربط القطعى (السعر الضريبى) :

وهذا النوع هو الأخير من أنواع الربط الضريبى ويتميز بانعدام السلطة التقديرية للإدارة الضريبية فى تحديد الدين الضريبى إذ الضريبة تحدد بناءاً على أسعار ثابتة محددة بالقانون سلفاً لكلا طرفى العلاقة الضريبية واستثناء من النسب المحددة بالسعر العام الموضح بالمادة ٨ من القانون[١] ويمكن أن نقسم هذا النوع حسب الأسعار الآتية:

أ – السعر المحدد بنسبة (٢,٥٪) : وهو ما حددته المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى حالة فرض الضريبة بنسبة قطعية وبغير أى تخفيض على إجمالى الإيرادات الناتجة عن التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء لنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء

---

[١] سبق أن أوضحنا سلفاً بعض نسب السعر الضريبى لبعض النظم الضريبية المختلفة، وللمزيد من ذلك راجع: د. محمد خير العكام، دور السياسة الضريبية فى البلاد العربية المشتركة، مرجع سابق، ص ٤٤٩.

منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

ويقصد بالتصرفات: كل ما من شأنه أن يؤدى إلى نقل الملكية كـــالبيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة وتقديم العقار كحصة فـــى شـــركة ويقوم بها الممول عن إرادة منه وذلك بخلاف الوقائع القانونية التى تكـسب الغير حقوقاً على العقار بغير إرادة مالكه كالميراث والحيازة كما يجـــب أن يكون هذا التصرف قد تم شهره وأن يرد على عقار مبنى أو أراضى داخـــل كردون المدينة أما غير ذلك فلا يخضع للضريبة[1]. ومن المشكلات فى هذا الصدد هو أن المشرع أخضع التصرفات داخل الكردون للضريبة دون خارج الكردون وقد تحقق هذه التصرفات أرباحاً أكثـــر، وكـــذلك حـــدوث ازدواج ضريبى بأن التصرف يخضع لقيمة التصرف وكذلك الربح الرأسمالى الناتج عن البيع.

ب – السعر المحدد بنسبة (١٠٪) : وهو ما حددته نص المادة (١١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتسرى الضريبة على جميع المبالغ التـــى تدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تـــستخدمهم لأداء خـــدمات تحت إشرافها، كما تسرى على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية. وبغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر.

ج – السعر المحدد بنسبة (٢٠٪) : وهذا السعر محدد بالقانون رقـــم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى ثلاث حالات كالآتى:

---

(١) د. ماهر ظاهر بطرس: التشريع الضريبى وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

الحالة الأولى : بنص المادة (٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو الخاص بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية[١] إذ قد نص القانون على أن يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بسعر (٢٠٪) من صافى الأرباح السنوية، وهنا تظهر أمامنا مشكلة كبيرة إذ أن القانون حدد سعر قطعى (٢٠٪) على صافى الدخل بالنسبة لأرباح الأشخاص الاعتبارية دون السماح لممولى هذا النشاط بحد الإعفاء المقرر لهم بنص المادة (٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى يحدد أن تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه[٢] من مجموع صافى الدخل الذى يحققه الممول المقيم خلال السنة.

وطبقاً لذلك فإنه ثمة مشكلة ضخمة ظهرت بصدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث بدأت الشركات القائمة فى ظل القانون الضريبى السابق – باعتبارها أشخاصاً اعتباريين – إلى التفتيت والحل ليتمكن كل من أطراف الشراكة الاستفادة من حد الإعفاء المقرر طبقاً لنص المادة (٧) من القانون

---

(١) هناك بعض التشريعات تقرر نسبة (٢٨٪) لحساب الضريبة على أرباح الشركات على اعتبار أن هذه النسبة أفضل نسبة للحساب من هذا النوع من النشاط فى أوربا. للمزيد انظر:
ISA: Invest in Swedey Agenc, Publication in August 2004, P. 2.

(٢) ثار الخلاف حول حد الإعفاء المذكور بقيمة الخمسة آلاف جنيه فى مناقشات أعضاء مجلس الشعب أثناء مناقشة مشروع القانون. وقد حذر الدكتور/ يوسف بطرس غالى وزير المالية من خطورة رفع هذا الحد نظراً لما يترتب على هذه الزيادة تضخم وزياة فى الأسعار، مبرراً ذلك أن كل زيادة فى حد الإعفاء بمائة جنيه إضافية تعنى نقص فى حصيلة الضرائب بنحو (٧٥٠) مليون جنيه، وأكد أن حد الإعفاء المقترح يزيد بنسبة (٦٦٪) عن الذى كان موجود بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، ويتجاوز ما كان مقترحاً فى الصياغات السابقة لمشروع قانون الضرائب مؤكداً أنه الحد الأقصى الأمن المحسوب بدقة والذى يمكن تحمله فى المرحلة الحالية دون آثار اقتصادية سلبية، للمزيد: راجع: د. يوسف بطرس غالى، وزير المالية، وزارة المالية فى مجلسى الشعب والشورى، مرجع سابق، ص ٢٩.

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقدره خمسة آلاف جنيه، ومن جانبنا نلاحظ أن الشركات لها أحقية فى الاستفادة من الإعفاء المقرر لكونها ممولاً طبقاً لنص المادة (١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتالى ينطبق عليها السعر بالتدرج على نسبة الربح طبقاً لنص المادة (٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتؤدى إلى استقرار نشاط الشركات القائمة نتيجة عدم حلها. فضلا عن الانحلال يؤدى إلى خسائر على الإدارة الضريبية نتيجة لاستفادة أطراف الشراكة بالإعفاء أى ضعف ما كانت عليه أولاً على فرض أن الشركاء اثنين فقط.

الحالة الثانية : بنص المادة (٥٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذ يقرر أن تخضع للضريبة بسعر (٢٠٪) المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها.

الحالة الثالثة : وهى بنص المادة (٥٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن تخضع للضريبة المبالغ التى تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته، ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه فىالمادة ٥٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دون خصم أى تكاليف.

د – السعر المحدد بنسبة (٣٢٪) : وهو محدد بنص المادة (٥٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن تخضع عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر (٣٢٪) وذلك دون خصم أية تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم. وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك أثناء الحديث عن الضريبة المستقطعة من المنبع.

هـ – السعر المحدد بنسبتى (٤٠٪، ٤٠,٥٥٪) : وهو محدد بنص المادة (٤٩/٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ استثناء من السعر المحدد بنسبة (٢٠٪) من أرباح الأشخاص الاعتبارية وتخضع لهاتين النسبتين الفئات الآتية:

١ – **سعر بنسبة (٤٠٪)** : وتخضع له أرباح هيئة قناة السويس، والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزى.

٢ – **سعر بنسبة (٤٠,٥٥٪)** : وتخضع له أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها. وهذه الشركات هى تلك التى تربطها بالدولة اتفاقيات تسمح لها بالبحث عن البترول وإنتاجه فى مصر. أما ما عداها من شركات الخدمات البترولية التى لا تربطها بالدولة مثل تلك الاتفاقيات فإن أرباحها تخضع للضريبة بسعر (٤٠٪) تطبيقا للسعر المحدد بالبند الأول[١].

---

[١] د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سابق، ص ٢٩٠.

الفصل الثالث
الإعتراض الضريبى

المبحث الأول
الاعتراض الإدارى
Administration Objection

تتميز المنازعة الضريبية – بصفة عامة – بتنوعها فى المسائل الموضوعية والقانونية التى يثور الخلاف بسببها، وتقوم بين طرفين أحدهما الإدارة الضريبية والآخر الممول. ولكلا الطرفين – فى حالة المنازعة – حقوق لدى الآخر. ومن الضرورى التوازن بين هذه الحقوق، ولا يمكن أن يتحقق هذا التوازن إلا عن طريق إجراءات تسمح لكلا الطرفين بأن يتعرف على وضعه القانونى[١].

ونظراً لما للإدارة الضريبية من مركز متميز وسلطة تتمتع بسند قانونى قوى فى مواجهة الممول باعتبارها مسئولة عن جباية إيرادات الدولة ولكونها من الأشخاص الاعتبارية العامة، وكذلك وجود علاقة مستمرة بينها وبين الممول بحكم استمرار النشاط، فقد منحها المشرع سلطة لحسم المنازعات الضريبية لأهداف معينة تتناسب مع طبيعة عملها مع التوازن بين اعتبارين أساسيين وهما تقليل الدعاوى القضائية وضمان جلب أكبر حصيلة مالية وسبيلها فى تحقيق ذلك هو تلاقى وجهات النظر بين طرفى العلاقة الضريبية لدعم الثقة بينهما.

ومن ثم فقد أجاز المشرع للممول الاعتراض والتظلم من تقدير الإدارة الضريبية لقيمة الضريبة الواجب دفعها بأن يتقدم إلى اللجان الإدارية الداخلية[٢]

---

(١) د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٧٥.

(٢) يمكن أن نُعرف اللجان الإدارية الداخلية بأنها مجموعة من موظفى الإدارة الضريبية على درجة وظيفية معينة يسند إليهم مهمة فحص الاعتراض المقدم من الممول داخل المأمورية بشأن خلاف قائم بينه وبين الإدارة الضريبية، وذلك لتسوية أوجه الخلاف قبل إحالته إلى لجنة الطعن.

باعتراضه[١] كشرط قبل نظر الخلاف أمام القضاء، ولا يقصد بالطبع الاعتراض على القانون، ولكن على التطبيق الخاطئ للقانون. ولايجوز أن يكون من شأن التقدم لهذه اللجان لفض المنازعة الإخلال بحقه فى اللجوء إلى القضاء.

فقد قرر المشرّع فى نصوص القانون الضريبى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الحق فى انعقاد اللجان الداخلية لإمكان البت فى النزاع منعاً من تحول العلاقة بين الطرفين من علاقة الثقة إلى التقاضى، ويعتبر ذلك مقياساً لكفاءة الإدارة الضريبية فى حل المنازعة دون الإحالة إلى القضاء.

وبعد ربط الضريبة على الممول يحق له أن يطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوما فى التشريع الضريبى المصرى - تحدد هذه المدة بستين يوماً فى النظام السعودى لضريبة الدخل - من تاريخ استلامه نموذج ربط الضريبة (نموذج رقم ١٩ ضرائب) فإذا ارتضى عدم الطعن على النموذج خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً. ويلتزم بدفع قيمة الضريبة المستحقة عليه طبقاً لنص المادة (١١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة لصافى إيرادات الدخل[٢] - من المصادر[٣] - التى حددتها المادة (٦) من القانون المشار إليه وهى:

---

(١) للمزيد راجع: مصلحة الضرائب المصرية، شرح أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجزء الثانى، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٥٧٩.

(٢) فى الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وإنجلترا، وفرنسا، تتراوح نسبة التحصيلات الضريبية إلى الدخل القومى ما بين (٢٠٪، ٣٠٪)، بينما فى الدول الآخذة فى النمو مثل الأردن وسوريا ولبنان تتراوح ما بين (١٠٪، ١٥٪)، أما فى الدول الأقل نمواً وهى الدول الأفريقية وبقية الدول الأسيوية تتراوح ما بين (٥٪، ١٠٪). للمزيد راجع: د. موفق الخليل، د. أمجد القويدر: أثر الهيكل الضريبى على النشاط الاقتصادى فى الأردن، مجلة النهضة، عدد يناير ٢٠٠٦، ص ٧٤.

(٣) يعتمد النظام السائد فى الولايات المتحدة الأمريكية على عدم التفرقة بين مصادر الدخل، بينما فى النظام الإنجليزى يعتمد على نظام الجداول (جدول لكل دخل حسب مصدره)، أما فى =

١ – المرتبات وما فى حكمها.

٢ – النشاط التجارى أو الصناعى.

٣ – النشاط المهنى أو غير التجارى.

٤ – الثروة العقارية.

نطاق عمل اللجنة الداخلية :

تشترط أغلب التشريعات[١] أن يكون الاعتراض بموجب مذكرة مكتوبة[٢] مسببة يقدمها الممول إلى الجهة التى أخطرته وتقوم (الإدارة الضريبية) بدراسة الاعتراض وفقاً لما قدم لها من مبررات ومستندات فلها أن تقبل الاعتراض أو جزء منه فيتم الربط على هذا الأساس أما فى حالة استمرار الخلاف فيتم رفع الاعتراض من قبل الإدارة الضريبية إلى لجنة الطعن.

وأن المأمور يقوم بالبت فى أوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية بواسطة لجنة داخلية[٣] خلال ستين يوماً من تاريخ

= فرنسا فيعتمد على عدد من الأوعية (تقسيم الدخل تبعاً لمصدره ويخصص باب لكل دخل). للمزيد راجع: د. عطا الله أبو سيف أبادير، د. جابر محمد عبد الجواد الجزار: اقتصاديات المالية العامة بين النظرية والتطبيق، جامعة حلوان، ٢٠٠٦، ص ٣٣٤.

(١) ومنها التشريع السعودى فى المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية.

(٢) القانون الضريبى الكويتى ينص على حق الممول فى الاعتراض بأن يكون صراحة أو ضمناً خلال مدة (٣٠) يوماً ويكون قرار اللجنة أيضا خلال مدة معينة (٩٠) يوماً من تاريخ الطعن صراحة أو ضمناً كما جاء بالقرار الوزارى رقم ١٦ لسنة ١٩٩٧.

(٣) يختلف مسمى هذه اللجنة حسب كل نظام ضريبى فتسمى اللجنة الابتدائية على اعتبارها لجنة داخلية فى النظام الضريبى السعودى، لجنة فرض الضريبة فى النظام الضريبى السورى، مكتب الطعون an appeal office فى النظام الضريبى الأمريكى، وفى استراليا يسمى panal of mediators مجمع للوسطاء، وفى كندا تسمى فرع الطعون التابع لمصلحة الضرائب الكندية (وكالة) the appeals branch of revenue canda agency.

الطعن[١]، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف أصبح الربط نهائياً استناداً إلى نص المادة (٢/١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

واستند المشرع الضريبي المصرى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبنص المادة (١١٩) منه قواعد تشكيل اللجنة الداخلية إلى اللائحة التنفيذية وكذلك إجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التى تتم أمامها، وقامت اللائحة بتفصيل ذلك فى المواد (١٣١) إلى (١٣٥) منها وذلك على التفصيل التالى:

أ – تشكيل اللجنة الداخلية :

طبقا للمادة (١٣١) من القرار الوزارى رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى بينت أن تشكيل اللجنة الداخلية يتم بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها ولم تبين اللائحة التنفيذية الدرجة الوظيفية لكل من المفوض من قبل رئيس المصلحة أو الرئيس أو العضوين، مما كان يتطلب تحديدهم بدقة منعاً من اللبس إذ تنص اللائحة على اشتراك اثنين من العاملين بها قد يتصور أن يكون الإثنان يشغلان مناصب إدارية لا فنية وهو غير مطلوب.

وتعتبر اللجنة الداخلية تنظيم قانونى، ولا يكون للاتفاق الذى تجريه مع الممول كيان قانونى إلا بإقرار مأمورية الضرائب التى تتبعها إلى هذا

---

(١) تختلف هذه المدة فى بعض التشريعات ويرى البعض أن تكون هذه المدة (٩٠) يوماً – ولا نؤيد ذلك – لاتاحة الفرصة الكافية للممول واللجنة لتسوية الخلاف. د. سعيد عبد المنعم: تقرير عن مشروع قانون الضرائب على الدخل، مركز البحوث البرلمانية، مصر ٢٠٠٥، ص ٥١.

الاتفاق[1] ويترتب على أن هذه اللجنة هى تنظيم قانونى أن واجبها تقدير وتحديد دين الضريبة المستحقة بما يتفق مع القانون وفق طبيعة نشاط الممول وفى حدود ما يبينه الممول في اعتراضه، والذى يقبله الممول ليس إيجاب وقبول لكنه اتفاق بينه وبين الإدارة الضريبية.

وقد صدر الكتاب الدورى رقم ٨ لسنة ١٩٨٧ فى ١٩٨٧/١/٢٥ – وإن كان يعمل به ضمنياً فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ – وحدد الأفراد الذين لهم الحضور أمام فروع المصلحة ولجان الطعن وهم:-

أ – **أصحاب الشأن أنفسهم** : وفى حالة حضور غير أصحاب الشأن يجب أن يكون الحاضر موكلاً من صاحب الشأن بتوكيل رسمى.

ب – **أقارب ذوى الشأن حتى الدرجة الرابعة وأزواجهم** : ولا يجوز إنابة غيرهم إلا إذا كان التوكيل الصادر لهم من صاحب الشأن يسمح لهم بذلك.

ج – **المحاسبون والمراجعون – المحاسبون والمراجعون تحت التمرين – مساعدو المحاسبين ومساعدو المراجعين**: ويجوز للمحاسبين والمراجعين إنابة بعضهم عن البعض.

د – **المحامون** : ويجوز للمحامبين إنابة بعضهم عن البعض.

هـ – **الأوصياء على القصر.**

---

[1] نقض ٥٩٥ لسنة ٦٠ ق، جلسة ١٩٩٦/١٢/١٦، مشار إليه فى د. زكريا محمد بيومى: موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومى فى القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، ج ١، المجلد الأول، ٢٠٠٠، ص ٨٢٨.

واقترح أن يتم تشكيل اللجنة الداخلية من رئيس وعضوين على الأقل أحدهما محاسبى والآخر قانونى وبحضور الممول أو ممثله وأى شخص يختاره الممول من نفس مجال عمله، ويكون الرأى بالأغلبية، وإذا تساوت الأصوات يرجح الرأى الذى معه الرئيس. ويكون تشكيل هذه اللجنة كل عام.

ومسئولية أعضاء اللجنة الداخلية أثناء العمل فى فحص الاعتراض المقدم من الممول تتحدد بناءاً على سلطتهم التقديرية فى تحديد نسب الربح وفقاً لظروف كل ممول ونشاطه، وحجم أعماله طالما وجدت المبررات والدلائل التى تستدعى ذلك استرشاداً لقرارات لجان الطعن وأحكام المحاكم التى سبقت فى هذا الشأن، وليس هناك حد أدنى وضعته المصلحة للتخفيض فى اللجان الداخلية طالما أن التخفيض نتيجة لأسباب جدية تستند إلى القانون وتعليمات الإدارة الضريبية وما يجرى عليه العمل بلجان الطعن وحالات المثل، وطالما أن التخفيض مستنداً إلى أسس صحيحة وأسباب حقيقية ومستندات واقعية فلا يجوز مساءلة اللجنة عن هذا التخفيض ويجب أن يكون قرار اللجنة الداخلية مدعماً بالحيثيات والأسباب التى أدت إلى صدور القرار[١].

ويرى الباحث أنه يجوز لأعضاء اللجنة الداخلية النزول بالحد الأدنى وألا يتجاوز ربط المصلحة حيث إن نقط الخلاف تدور بين إقرار الممول بقيمة الضريبة – على حد علم الممول بها –، وبين ربطها من جانب الإدارة الضريبية. وإن كان أصلح للممول النزول بالقيمة – بينما إذا تجاوز

---

[١] تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٥٩ لسنة ١٩٨٧ بشأن تنظيم العمل باللجان الداخلية صادرة عن مصلحة الضرائب.

ربط المصلحة فإنه يدل على وجود خطأ قد يكتشف أثناء فحص الاعتراض أمام هذه اللجان مما يؤدى إلى ضعف الثقة بين الممول والإدارة الضريبية. وبالتالى يجب أن يتحمل الفاحص الضريبى الفرق بين ما تم تحديده وما أسفرت عنه اللجنة الداخلية حفاظا على المال العام.

ب – اختصاص اللجنة الداخلية :

بينت المادة (١٣٢) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حدود اختصاص اللجان الداخلية إذ ينحصر اختصاصها بالفصل فى الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً منهم على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى، والمهنى، وإيرادات الثروة العقارية، والضريبة المستقطعة من المنبع، والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة وذلك هو مجال اختصاصها أما حالات ربط الضريبة على المرتبات وضريبة الدمغة فسيقتصر الفصل فيها للجان الطعن فقط.

ج – إجراءات العمل باللجان الداخلية :

تنظر اللجنة بداية فى سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية سواء فيما يتعلق بتقديمه خلال الموعد القانونى أو مدى قانونية التمثيل للممول. وبعد دراسة كافة المستندات وذلك قبل النظر فى الاعتراض من الناحية الموضوعية.

وتقوم اللجنة الداخلية بإخطار الممول كتابة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة، وفى حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً فى التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان أخير، وفى حالة عدم

حضور الممول أو مَنِ يمثله فى الموعد الثانى تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك. وأعتقد أن اختصاص إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن يكون قاصراً على اللجنة الداخلية فقط، ولا يحق للمأمور أو المراجع إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن استناداً إلى نص المادة (١٣٤) من اللائحة التنفيذية. وفى النظام السعودى يجوز تأخير الجلسة لأسباب تقتنع بها اللجنة لمرتين كحد أقصى[١].

د – إثبات الاتفاق باللجنة الداخلية :

يجب إثبات ما يتم مناقشته بالجلسة فى محضر مؤيَد بالمستندات المقدمة من الممول، والمأمورية، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه دفاع الممول فى البنود المعترض عليها. الذى بدأ بتقديم الاعتراض، وعلى اللجنة ألرد على كل بند من هذه البنود، وفى حالة الاتفاق مع الممول يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه، وفى حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف، ورأيها فيه، ويتم إحالة أوجه الخلاف فقط إلى لجنة الطعن المختصة ويخطر الممول بذلك[٢] ويشترط لاتمام ذلك أن تكون جلسات اللجنة سرية ويرى الباحث أنه يوجد تعارض بين التزام اللجنة الداخلية بالسرية طبقا للائحة التنفيذية وبين الالتزام بالسرية الواقع على المأمورية طبقا للقانون، خاصة أن اللجنة الداخلية مقرها المأمورية ويقوم بفحص الاعتراض المقدم من الممول بناءاً على التشكيل السابق سرده من أفراد جميعهم من الإدارة الضريبية.

---

(١) المادة (٦١) من النظام الضريبى السعودى الصادر عام ٢٠٠٤.

(٢) المادة (١٣٥) من القرار الوزارى رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وإذا تناول الاعتراض مسائل شكلية أو قانونية انتهت الإدارة الضريبية إلى رأى فيها فى أىً من تعليماتها أو منشوراتها يتم الربط والسير فى باقى الإجراءات، أما إذا كان لم يسبق فيها إبداء رأى فيرجع إلى الجهات المختصة حسب كل حالة قبل البت فى الخلاف، ولإثبات الاتفاق يجب أن تحتفظ اللجنة الداخلية بسجل القرارات التى تنتهى إليها اللجنة بالإضافة إلى سجل قيد الطعون وسجل محاضر الجلسات[١] ويحق للممول الحصول على نسخة من محضر اللجنة الداخلية بعد توقيعه من الرئيس والإعضاء والممول أو ممن يمثله.

وعند إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن يرفق بها محضر اللجنة الداخلية حتى تتمكن من قصر الفصل فى أوجه الخلاف والتى لم تتلاقى فيها وجهات النظر حيث تتولى الفصل فى الخلاف بصفة إلزامية[٢].

وفى النظام الأمريكى[٣] (وفى خلال بضعة أسابيع بعد إغلاق المناقشة مع المراجع أو المشرف) ترسل الإدارة الضريبية خطاب يسمى بـ "الخطاب الثلاثين يوماً" "30 – day letter" بإعلان الممول بحقوقه فى الطعن إذا رغب الممول فى الطعن لعدم موافقته على الربط المقترح[٤] بالإضافة إلى نسخة

---

(١) المادة رقم (١٣٣) من القرار رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ "اللائحة التنفيذية".

(٢) تعليمات تفسيرية للفحص رقم ٥٤ لسنة ١٩٨٦.

(٣) يلزم لنظر الطعن فى النظام الأمريكى أن يذكر الأسباب التفصيلية وغير لازم فى الطعن الذى لا تزيد قيمته عن (٢٥٠٠) دولار ويكتفى بأسباب موجزة فى الطعن الذى يزيد عن (٢٥٠٠) دولار ولا يجاوز عشرة آلاف دولار. راجع:

Shirley Demmis & Karen A. Fortin, Taxation for Decision Markers, Prettic Hall. 2006. P. 59.

(4) - IRS, Publication No 3605 Rev. 09-2002, Cat No. 29749 Q, Fast Track mediation Aprocess for prompt Resolution of Tax Issues.

- Selvia A. Madeo, and Others, Op. Cit., P. 83.

من تقرير الفاحص الذى يوضح الضريبة المقترحة، ويكون الطعن أو الموافقة خلال (٣٠) يوماً. ويرسل مع الخطاب إقراراً بالموافقة أو التنازل وأهم المرفقات نسخة من التعليمات التنفيذية رقم (٥) لشرح إجراءات الطعن.

كما استحدث النظام الأمريكى أسلوباً محدداً تمهيدياً للفصل فى النزاع الضريبى يسمى "وساطة المسار السريع" "Fast Track Mediation" يعرض خدمات للفصل فى النزاع بين طرفى العلاقة الضريبية ومساعدة الممول لإيجاد حلول متعلقة بالفحص الضريبى، وتقديم الحلول الوسط بين طرفى العلاقة الضريبية، ومعظم الحالات التى لم يتم ترحيلها إلى قسم القضايا يمكن حلها عن طريق وساطة المسار السريع. والوساطة تتم فى طلب المناقشة مع مراقب الضرائب أو فى أى وقت لاحق. وهذه العملية تتطلب أن تتم الوساطة مع متدرب على هذا النوع من الخدمة ويستفيد من هذه الخدمة الممول سواءاً مثل بنفسه أو بوكيل عنه[١] وفى أستراليا يحق للممول الطعن فى قرار الربط حتى نهاية أربع سنوات من تاريخه وتلتزم الإدارة الضريبية بالرد خلال (٦٠) يوماً من تقديمه وقد استخدمت وسيلة الوساطة للتوفيق بين أوجه الخلاف بين الطرفين[٢].

وينعقد الاختصاص بنظر التظلم الضريبى للجنة إدارية تسمى هيئة التفويض فى النظام الإنجليزى واختصاصها شامل للتظلمات المتعلقة بالربط الضريبى، وتنقسم إلى قسمين هيئة تفويض عامة

---

(١) تعليمات تنفيذية رقم ٣٦٠٥ صادرة من الإدارة الضريبية الأمريكية IRS.

(2) (Australia Department): adressing specific issues in tax administration PP. 121 – 123.

مشار إليه فى د. رمضان صديق: المنازعة ... مرجع سابق، ص ٩٩.

the special وهيئـــة تفــويض خاصـــة The general commissionners commissioners إلا أن هذين القسمين يعتبران من درجة واحدة[١] فلا تعتبر أحدهما بمثابة درجة استئنافية للأخرى. وتشكل الهيئة الأولى من عدد مــن الدوائر تباشر كل منها اختصاصها فى نطاق إقليمى محدد ويعين أعــضاؤها بقرار من وزير العدل Lord chancellor، لبعض المنــاطق، وبقــرار مــن السلطات المحلية للبعض الآخر، ويختار الأعضاء لكل دائرة من بين مواطنى المنطقة التى تباشر فيها الدائرة بمواصفات خاصة ولا يتقاضون أجراً مقابل أداء هذا العمل. أما الهيئة الأخرى تشكل من عدد من الموظفين معينين بصفة دائمة، ويصدر قرار تعيينهم من السلطة المختصة بالخزانة العامــة ويــشمل نطاق اختصاصها جميع أنحاء المملكة وغالباً ما يكون أعضاؤها ممن يتوافر فيهم التأهيل الفنى الضريبى وبصفة أساسية كبار موظفى الإدارة الــضريبية وتختص كلتا الهيئتين بنظر أنواع معينة من المنازعات الــضريبية محــددة بالقانون، ويُقدَم التظلم مشمولاً بالأسباب التى يستند عليها، ويجــوز لهيئــة التفويض أن تقرر أسباب جديدة لم تشملها صحيفة التظلم إذا كــان إبــداؤها يرجع لأسباب معقولة[٢].

القرارات النهائية للجنة الداخلية :

تنتهى اللجنة الداخلية وهى بصدد فض المنازعات الضريبية أمامها بعد التأكد من سلامة الإجراءات الشكلية بصدور قرار إدارى لــه عــدة صــور كالآتى:

---

(1) Simon James & Christopher Nobes, Op. Cit., P. 184.
(2) - Alan Melville, Taxation Finance Act 2003, Prentic Hall, 2004, P. 11.
Peter Rowes, Op. Cit., P. 12.

أ – فى حالة الاتفاق الكامل :

أى تقتنع اللجنة بصحة اعتراض الممول كأن يثبت الممول عدم مزاولته للنشاط لأى سبب أو امتناع الممول بأسس المحاسبة[١] فى هذه الحالة يتم إحالة الملف بمحضر الاتفاق – الذى يُعتد به بالنسبة للطرفين بالإضافة إلى كتابة إقرار منفصل من الممول بأنه قبل الاتفاق – إلى شعبة الربط لاتخاذ إجراءات الربط مع حث الممول على سداد جزء مناسب من الضريبة المستحقة "جدية اتفاق" وتلافيا لحساب فوائد التأخير[٢].

ب – حالة الاتفاق الجزئى :

يتم الربط فى هذه الحالة على النموذج المعد لذلك مبيناً التعديلات التى أجرتها اللجنة الداخلية وتكون الضريبة واجبة الأداء بمقدار ما قبله الممول، أو كما تُلزم بعضُ التشريعات الممول بدفع المستحق عن جميع البنود غير المعترض عليها أو كان هناك اتفاق مع المصلحة على تسديد الضريبة المستحقة على أقساط على أن يتم السداد وطلب التقسيط والموافقة خلال مدة الاعتراض[٣]. وتحال إلى لجنة الطعن النقاط التى لم يتفق بشأنها فقط.

ج – حالة الخلاف فى الرأى بين أعضاء اللجنة أو بينهم وبين مدير الفحص والربط :

يحتكم إلى رئيس المأمورية، وتخضع لجنة المراجعة الداخلية فى كافة النواحى الإدارية إلى رئيس المأمورية.

---

(١) د. أمين السيد لطفى: الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٤١٦.

(٢) تعليمات تفسيرية للفحص رقم ١ لسنة ١٩٨٢، مصلحة الضرائب العامة.

(٣) مادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبى السعودى.

د - حالة عدم الاتفاق :

تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك وعليها إحالة أوجه الخلاف إلـى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فى هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصـول فـإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشـرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول. للأمر بضم الملف وتحديد جلسة للفصل فى النزاع استناداً لنص المادة (١١٩) من قـانون رقـم ٩١ لـسنة ٢٠٠٥.

وبعض التشريعات تشترط لقبول الاعتراض بهذه الصورة أن يـسدد الممول الضريبة المستحقة على البنود التى ليست محلاً للخلاف، أو الالتزام بقرار التقسيط الصادر من الإدارة الضريبية بشأنه[١] وكذلك النظام الضريبى الفلسطينى[٢] والنظام الأردنى[٣].

وقد حدد المشرع مدة ثلاثين يوماً للإحالة إلى لجنة لطعن تفادياً لتراكم الإجراءات بالمأمورية على أن يتم إحالة جميع الأوراق ومحـضر اللجنـة مستوفياً المرفقات والتوقيعات إلى لجنة الطعن.

وفى إعتقادنا أن مدة الثلاثين يوماً فترة طويلة حتى ينتظـر الممـول إحالة ملفه إلى لجنة الطعن، وإن كان هذا من صالح الممول لأطالة أمد دفع

---

(١) المواد (٦٠)، (٦١)، (٦٢) من نظام الضريبة على الدخل السعودى سنة ٢٠٠٤.

(٢) المادة (٢٦) من القانون الفلسطينى لضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

(٣) المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل الأردنى الصادر فى عام ١٩٨٥.

الضريبية لكنه ليس لصالح الإدارة الضريبية لتعطيل استفادة الدولة لهذه القيمة. لذا اقترح تقصير هذه المدة لمدة أسبوع على الأكثر وتوقع غرامة كافية على الإدارة الضريبية لتقاعسها فى إحالة الملف وبغير ذلك يعتبر بمثابة مساعدة ضمنية للممول بعدم تحصيل الضريبة المستحقة مدة الثلاثين يوماً لعدم اتخاذها أى إجراءات خلال هذه المدة.

وتقنين اللجان الداخلية بالمأموريات والنص على أن الخلافات التى لم يتم الاتفاق بشأنها أمام اللجان هى وحدها التى تحال إلى لجان الطعن للفصل فيها وذلك بعدما لوحظ أن معظم هذه اللجان فى مصر تعتمد على إحالة الخلاف بجملته إلى لجنة الطعن بهدف الضغط على الممولين لقبول قرارتها[١].

مزايا وعيوب اللجان الداخلية :

أولاً : **المزايا** :

أ – بالنسبة للممول :

١ – جواز استخدام الوسائل الإلكترونية فى الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة استناداً لنص المادة (٤/١١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢ – جميع أعضاء اللجنة من العاملين بالإدارة الضريبية لم يسبق لهم المشاركة فى أعمال الربط الضريبى ولديهم الخبرة الكافية فى حل النزاع الضريبى على أساس قانونى وفنى.

---

[١] د. عدلى محمد توفيق: فى نظم الضرائب، كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠٠٢، ص ٢٢٤.

٣ – يتبع أعضاء اللجنة الداخلية الإدارة الضريبية التى أصدرت القرار المتظلم منه.

٤ – محاولة للتفاوض وتقريب وجهات النظر بين طرفى العلاقة الضريبية.

٥ – مرحلة موفرة للوقت والجهد والمال.

٦ – تنظيمها قانونى.

٧ – تعتبر ولاية الفصل الأولى فى المنازعة الضريبية بعد عدم اتفاقه بالمأمورية.

٨ – سرعة استقرار أوضاع الممول المالية وتحديد مركزه الضريبى.

ب – بالنسبة للإدارة الضريبية :

١ – تحصيل الضريبة المتفق عليها مع الممول فى أسرع وقت، وبالتالى توفير الإيرادات العامة اللازمة للإنفاق العام.

٢ – مرحلة موفرة للوقت والجهد والمال.

٣ – قيمة المبالغ المحصلة فى تلك المرحلة تزيد قيمتها عن تحصيل ذات المبالغ بعد فترة طويلة بعد صدور حكم قضائى نهائى بسبب انخفاض القيمة الحقيقية للنقود وخاصة فى فترات التضخم.

٤ – التظلم فى مرحلة اللجان الداخلية وجوبى لإعادة النظر فى قيمة المبالغ التى ربطتها على الممول.

٥ – تقضى بعض التشريعات بضرورة دفع مبلغ من المال تحت حساب الضريبة حتى يقبل تظلمه.

٦ – استخدام الوسائل الإلكترونية فى إجراءات الطعن مسايرة للتطور التكنولوجى.

٧ – نظر الاعتراض المقدم من الممول الجهة الإدارية دون أن يتضمن هذا التشكيل عنصر من الخارج.

٨ – تقديم النصيحة الضريبية للممول بأمانة ودون غموض.

ثانياً : **العيوب** :

أ – بالنسبة للممول :

١ – تعذر استخدام الوسائل الإلكترونية لكافة الممولين، فضلاً عن تأخر صدور قرار وزير المالية بتحديدها.

٢ – أعضاء اللجنة الداخلية من العاملين بالإدارة الضريبية مما يجعلها خصم وحكم فى آن واحد.

٣ – عبء على الممول فى توصيل البيانات والمعلومات إلى لجنة أخرى وهى غير التى شاركت فى الربط.

٤ – ارتباطها بمواعيد معينة قد تغفل عن الممول الالتزام بها وضياع فرصة من فرص الطعن.

٥ – عدم تقديم الضمانات الكافية التى يقررها القضاء أمام تلك اللجان.

٦ – عدم الحياد التام فى تلك المرحلة واحتمال تأثير القيادات الرئاسية قائما.

٧ – احتمال تظلم الممول من قرارات اللجنة قائم.

ب - بالنسبة للإدارة الضريبية :

١ - تكرار بحث ودراسة الملف داخل الإدارة الضريبية نتيجة تقديم الاعتراض من الممول خاصة أن التظلم وجوبى فى هذه المرحلة.

٢ - فتح المجال لتقديم الرشوة لإنهاء المنازعة فى مرحلة داخلية دون اللجوء إلى المراحل الأخرى.

٣ - تؤجل تدفق الإيراد المالى للإدارة الضريبية.

٤ - إطالة لأمد النزاع بإعطاء الممول فرصة إضافية للطعن.

وللحد من عيوب اللجان الداخلية يرى الباحث الآتى:-

بالنسبة للممول :

١ - السرعة فى إصدار القرارات اللازمة لتيسير استخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة فى اللجان الداخلية.

٢ - إنشاء لجنة محايدة فى مرحلة اللجان الداخلية تضم عناصر مشابهة للجنة الطعن حتى لا تصبح خصماً وحكماً فى آن واحد ويفضل وجود عنصر قضائى.

٣ - التيسير على الممول فى توصيل البيانات والمعلومات للجنة الداخلية والاكتفاء بما هو مقدم فى الملف الضريبى للممول.

٤ - إخطار الممول بالمواعيد القانونية اللازمة للتقدم لهذه اللجان للفصل فى الاعتراض المقدم لها والإجراءات اللازمة لذلك.

٥ - تقديم الضمانات اللازمة والأساسية فى تلك المرحلة وأهمها العلانية والمواجهة والدفاع والمساواة والبعد عن الفحص المكتبى للاعتراض - عن طريق عدم تلاقى أعضاء اللجنة ويقوم كل عضو بالتوقيع إنفراداً على الاعتراض حسب ما هو متبع فى الإدارة الضريبية.

٦ – الحياد التام فى هذه اللجان.

٧ – بث الثقة بين الطرفين للتقليل من التظلم من قرارات هذه اللجان.

بالنسبة للإدارة الضريبية :

١ – استخدام الوسائل الحديثة لكافة الممولين لتجنب تكرار بحث ودراسة ملف الممول الضريبى.

٢ – اختيار عناصر فنية وقانونية وإدارية على مستوى عال من الكفاءة والنزاهة لتجنب تقديم الرشوة.

٣ – سرعة الفصل فى الاعتراضات المقدمة للجان الداخلية لعدم تأخر تحصيل الإيرادات المالية للإدارة الضريبية.

٤ – وضع شريحة معينة لقبول الطعن أمام اللجان الداخلية نقدرها بحالة الربط فى حدود ٥٠٠٠ جنيه وهو الحد المقرر قانونا للإعفاء وما زاد على ذلك يجوز للممول أن يتقدم للجنة الطعن أو اللجنة الداخلية وذلك لتقليل الضغط على اللجنة الداخلية وعدم المغالاة فى تعدد فرص الطعن.

الآثار المترتبة على قرار اللجنة الداخلية :

يترتب على قرار اللجنة الداخلية أثناء فض المنازعة الضريبية عدة آثار يمكن أن نورد أهمها بإيجاز كالآتى:-

١ – الاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية حجة بين أطرافه ولا يجوز لأى منهما التحلل منه ابتداءاً من اللجنة الداخلية والذى يترتب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة الطعن[1].

---

[1] د. زكريا محمد بيومى: المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة الجامعة، ١٩٩٠، ص ١٧٥.

٢ – يجوز أن يقل ربط الضريبة فى قرار اللجنة الداخلية عمّا أقر به الممول أو ممثله، ولا يتجاوز الربط الذى قدرته المصلحة منعاً من إثارة الشك من الممولين. على أن يتحمل الفاحص الضريبى فرق الضريبة التى تقررها اللجنة الداخلية عن القيمة التى قررتها المأمورية.

٣ – يقع عبء إثبات حدوث الاتفاق على من يتمسك به، فالإدارة الضريبية يجوز لها التحلل من هذا الاتفاق فى حالات الخطأ المادى، والغش، والتدليس أو استعمال طرق احتيالية. بينما يجوز للممول العدول عن هذا الاتفاق إذا كان الاتفاق مخالفاً للنظام العام أو وجود عيب من عيوب الرضا[١].

٤ – إذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ البت فى هذه الأوجه، على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، فإذا انقضت مدة (٣٠) يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، يحق للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول.

٥ – التزام الإدارة الضريبية بتنفيذ القرار الصادر من اللجنة الداخلية وتعديل الربط بموجبه وإخطار الممول بذلك حتى لو تم الطعن فيه.

---

[١] نقض ١٩٥٢/٣/٢٨، مشار إليه فى د. زكريا محمد بيومى، المرجع السابق، ص ١٧٦.

التزامات مستلم الطعن فى الإدارة الضريبية :

يلتزم موظفو الإدارة الضريبية وخاصة مستلمى الطعن بعدة التزامات والتى تعتبر من أهم الالتزامات الواجب توافرها فى موظفى الإدارة الضريبية بصفة عامة ومستلمى الطعون بصفة خاصة. ويمكن توضيح هذه الالتزامات فيما يلى:-

١ - ضرورة إلمامه بإجراءات الطعن بقسم الطعون، وبصفة خاصة بالإجراءات القانونية فى تشريعات الضرائب، وقوانين الإثبات، وقانون المرافعات، والقانون المدنى. لتعلق هذه القوانين بجميع مراحل الطعن الضريبى سواء أكان الطعن إدارياً أو قضائياً.

٢ - يوضح مستلم الطعن فى الإدارة الضريبية الأمريكية حقوق الممول فى الطعن والإجراءات التى تتم لكى توضح للممول جميع حقوقه ومن أهمها مرفقات خطاب الربط الضريبى المرسل للممول فى نظام الضرائب الأمريكى هو نسخة من التعليمات التفسيرية رقم (٥) الصادر من الإدارة الضريبية الأمريكية "IRS" وهذه التعليمات توضح الخطوات التى تتبع فى مساعدة الممول على الاختيار إما بالقبول أو بالرفض[١].

٣ - الإلمام بالقواعد والإجراءات واجبة الاتباع بصدد كل مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية والاستماع إلى طلبات الممول التى يتقدم بشأنها الطعن.

---

[1] Selvia A. Madeo, and Others, Op. Cit., P. 83.

٤ – أن يكون على درجة عالية من الأخلاق والوعى الوظيفى أثناء تعامله مع الممول لامتصاص غضبه أثناء التعامل المتبادل بينهما.

٥ – أن يكون مرناً فى تعامله مع الممول بحيث يسمح له بالوقت الكافى للرد على أى طلبات أو بيانات تطلب منه.

٦ – أن يكون عادلاً ونزيهاً حيث إنه مرآة الإدارة الضريبية.

٧ – الاهتمام بمراسلة الممول بالأسلوب الحديث الفعَّال، وتفادى الردود القصيرة المعدة بأجهزة الحاسب الآلى أو أجهزة الكمبيوتر، والتى تثبت عدم جدية الاهتمام بالممول وطلباته.

التزامات الممول الطاعن :

كما أوضحنا التزامات مستلم الطعن بالإدارة الضريبية نوضح أيضا أهم التزامات الممول الطاعن ويمكن أن نوضحها فى الآتى:

١ – الانتباه إلى الإيضاحات التى توضحها الإدارة الضريبية للممول فى شرح كيفية السير فى إجراءات الطعن. وتوضيح حقوق الممول فى الطعن بصفة عامة حتى لا يقع فى خطأ الجهل بمعرفة هذه الإجراءات وتكون النتيجة فى هذه الحالة لا ترضى الممول لسبب يرجع إليه ولا دخل للإدارة الضريبية فيه.

٢ – قيامه بتسديد الالتزامات الضريبية المستحقة للمصلحة بموجب قرار اللجنة الداخلية أو تقديم ضمان بنكى بكامل القيمة لحين انتهاء قرار لجنة الطعن. كما هو مبين فى النظام الأمريكى، أما فى النظام

المصرى لا يعتبر دفع الضريبة قيداً فى نظر الاعتراض المقدم من الممول.

٣ – فى النظام الضريبى الأمريكى تقديم ما يفيد أن الممول (الطاعن) قد ألّم بكل وقائع النزاع والنصوص القانونية المطلوب تطبيقها على حالته، وإفادة الإدارة الضريبية بنقط الخلاف التى لم يتفق معها. ونأمل أن يقرر ذلك المشرع الضريبى المصرى.

٤ – إمداد الإدارة الضريبية بأية معلومات إضافية أو وثائق تفيد الممول وتعمل على مساعدته على حل النزاع أمام اللجنة الداخلية.

٥ – إمداد الإدارة الضريبية بالحلول المقترحة وكيفية الاستفادة منها فى حل النزاع الخاص بالممول والمعروض على لجنة الطعن.

٦ – إمداد الإدارة الضريبية بالوقت المناسب للممول للاتصال به محل النزاع حفاظاً على وقت الممول، وكيفية الاتصال به سواء أكان بريدياً أو تليفونياً أو بالأجهزة الإلكترونية الحديثة (فاكس – إنترنت) أو أية وسيلة أخرى تناسب الممول وتؤدى الغرض ولتفادى الرفض الصادر من صاحب العمل بعدم إتصال الممول بالإدارة الضريبية أثناء العمل بحجة حاجة العمل.

الضمانات القانونية للممول أمام اللجنة الداخلية :-

يجب أن تتوافر للممول الضمانات الكافية لنظر تظلمه أو اعتراضه على قيمة الضريبة المقدم عنها الاعتراض أو التظلم، ولتحقيق هذه الضمانة ودعم الثقة، فمن الطبيعى يجب أن يفحص هذا التظلم أو الاعتراض أمام

لجنة داخلية بالمأمورية لم يسبق لها المشاركة فى أعمال ربط الضريبة المتنازع عليها أو أمام لجنة طعن مستقلة من مصلحة الضرائب[١] وضمانا لعدم ربط الضريبة على الممولين وتفادى صورية عمل اللجان الداخلية فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية[٢] رقم ١٨ لسنة ١٩٨٨ لتحقيق ضمانات الممول فى اللجنة الداخلية ويمكن أن نورد أهمها كالآتى:-

١ - لا يتم أخذ موافقة من الممول أو وكيله إلا بعد إعداد محضر اللجنة الداخلية من المسئولين عن إعدادها ويوقع عليها الممول أو وكيله.

٢ - تقيد الموافقة فى سجل الوارد العام بعد التأشير عليها من رئيس المأمورية بالقيد.

٣ - ينشأ سجل خاص بالموافقات الداخلية ويتم قيد هذه الموافقات والتى سبق قيدها فى سجل الوارد العام وبه جميع البيانات المتعلقة بالممول ويكون هذا السجل تحت إشراف مدير الفحص شخصياً.

٤ - يتم الربط فوراً فى ذات تاريخ محضر اللجنة الداخلية والموافقة والقيد.

٥ - تسلم صحيفة للممول مؤشر عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها استناداً إلى المادة (١/١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٦ - إثبات بيان الطعن فى سجل خاص وملخص بأوجه الخلاف فى وقت تقديمه.

---

(١) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٥، ص ١٠٥.

(٢) ويعمل بها فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٧ – الإخطار بميعاد الجلسات حيث من حق الممول أن يُخطر بموعد الجلسة الذى تنظر الإدارة الضريبية ملفه مع استخدام التقنية الحديثة الفعالة فى هذا الشأن.

٨ – تقديم البيانات والمستندات لتحقيق العدالة والحياد التام والدعم والثقة بين الطرفين.

٩ – أن يكون قرار اللجنة الداخلية مسبباً[١] ليؤكد صحة فحص الاعتراض والاطلاع على كافة بنود النزاع وإبعاداً للشك.

١٠ – البت فى التظلم أو الاعتراض خلال مدة معينة محددة بستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن[٢].

وقد بينت بعض التشريعات مثل القانون الضريبى السورى النص صراحة على منح الممول شهر مهلة لتقديم اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وفى حالة اعتراضه يمنح مدة (١٥) يوماً إضافية من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض وذلك إفساحاً للمجال أمام الممول لتقديم ما لديه من وثائق[٣]. الأمر الذى افتقده المشرع المصرى ونأمل أن يأخذ به.

ويرى الباحث أن هذه المدة طويلة نسبياً، وكان من الواجب تقصيرها ليكون البت خلال أسبوع أو اثنين على الأكثر من تاريخ تقديم آخر مستند يطلب من الممول، وأيضا على اعتبار ذلك ضمان للممول لعدم

---

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص ٢٦٨ وما بعدها.

(٢) المادة (١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المادة (١٣٢) من لائحته التنفيذية.

(٣) المادة (٢/٢٨) من التعليمات التفسيرية لقانون ضريبة الدخل السورى رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣.

قلقه بأن المنازعة تستمر أكثر من ذلك وعدم تأخير الإيراد إلى الخزانة العامة بمقدار مدة الستين يوماً والمحددة بالقانون، وإضافة إلى ذلك سد الباب أمام الممولين لعدم استعمالهم الطعون والاعتراض أمام اللجنة الداخلية – ولجان الطعن – وسيلة للمماطلة وإطالة أمد النزاع وخاصة أنه يلحقها مدة ثلاثين يوماً أخرى لإحالة الموضوع إلى لجنة الطعن ويعقبها (١٥) يوم فى حالة عدم الإحالة من قبل المأمورية لتحديد جلسة لنظر النزاع.

١١ – من الواجب عرض الإدارة الضريبية الوثائق التى بحوزتها والمملوكة لها والمتعلقة بالممول ابتداء وقبل المراجعة وإعلامه بجميع المناقشات التى ساهمت فى تقدير الضريبة وإتاحة الممول فرصة للمناقشة وتبادل المعلومات.

عقوبات عدم الإعتراض أمام اللجنة الداخلية :

بنص المادة (١١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أغفل المشرع توقيع الجزاء على الإدارة الضريبية فى حالة انقضاء مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة. وكل ما قرره المشرع فى هذه الحالة وعند عرض الأمر على رئيس اللجنة مباشرة كان لهذا الرئيس خلال (١٥) يوم من تاريخ عرض الأمر عليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم الملف وفى الوقت نفسه فالعقوبة الموقعة على الممول فى حالة عدم الاعتراض خلال المدة تعتبر ربطاً نهائياً لا يجوز الطعن عليه. بالإضافة إلى أن لم يختلف فى الأمر شئ. إذ يحق للممول

الطعن مباشرة أمام لجنة الطعن بعد انقضاء مدة ثلاثين يوماً وعدم اتخاذ إجراءات من قبل المأمور (مادة ٢/١١٩ من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

ولذا تنحصر العقوبات المقررة على الممول فى حالة عدم تقديم الاعتراض أمام اللجنة الداخلية خلال المدة المحددة فى ربط الضريبة ربطاً نهائياً.

شكل الاعتراض الخاص لضريبة المرتبات :

أما بخصوص الاعتراض على قيمة الضريبة المحصلة على المرتبات وما فى حكمها[1] فلها نظام خاص حددته المادة (١١٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيحق للممول الاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة على ما تم خصمه من ضرائب بموجب طلب يقدم إلى الجهة التى قامت بالخصم، وعلى الجهة الأخيرة إرسال الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه. وتتولى المأمورية فحص الطلب، وتكون أمام حالتين بعد فحصها للطلب والاعتراض وهما:-

الحالة الأولى: إذا اقتنعت بصحة الطلب المقدم من الممول بأن الضريبة المحصلة منه كانت بدون وجه حق فى هذه الحالة يجب على المأمور إخطار الجهة الإدارية بتعديل ربط الضريبة.

---

(١) تتميز ضريبة المرتبات وما فى حكمها بأنها ضريبة سنوية الاستحقاق، شهرية التحصيل، نسبية التقدير. للمزيد راجع: مصلحة الضرائب المصرية، رسالة إلى أصحاب المرتبات وما فى حكمها، يناير ٢٠٠٧، ص ٦.

الحالة الثانية: إذا لم تقتنع بصحة الطلب المقدم من الممول أى أن الضريبة المحصلة منه كانت على حق تقوم الإدارة الضريبية بإحالة الطلب إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام المادة رقم (٤/١١٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة. وإذا لم تكن للممول فرصة تيسر له بأن يتقدم لجهته بطلب الاعتراض كان له أن يتقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن حسب الأحوال بالطلب المذكور.

أما باقى المصادر فيتبع أجراءات الطعن فيها مراحل الطعن المختلفة.

المبحث الثانى

لجان الطعن الضريبى

Tax Appeal Commits

وضع المشرع الضريبى المصرى نظاماً خاصاً للفصل فى المنازعات الضريبية التى تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية، ومن هذا النظام "لجان الطعن"[١] وهى لجان ذات تشكيل خاص للفصل فى المنازعات الضريبية. ويتم الفصل فيها بالأسلوب الإدارى قبل اللجوء إلى القضاء للفصل فيها قضائيا.

ووجود المنازعة الضريبية دليل واضح لإثبات المواجهة بين طرفى العلاقة الضريبية وفى ذات الوقت هى مؤشر عن مدى كفاءة الإدارة الضريبية فى حل المنازعات المرفوعة أمامها ممثلة فى عدد الطعون الضربية بالإضافة إلى أنها تحدد مدى التزام الممولين بالتزاماتهم الضريبية.

وكما سبق القول بأن لجان الطعن هى لجان إدارية تفصل فى خصومة بين طرفين، وبالتالى لا تعتبر مرحلة من مراحل التقاضى، وإنما هى مرحلة إعادة نظر فى الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء[٢]. يؤكد المشرع ذلك فى المادة (٢٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن لكل من المصلحة والممول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية. ولكن المشرع أسبغ على هذه اللجان الصفة القضائية بنصه فى المادة رقم (٢/١٢٢) من القانون المذكور بأن تلتزم هذه اللجان بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى.

---

[١] مصلحة الضرائب المصرية، شرح أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ٥٨١.

[٢] نقض ٢١٠٥ لسنة ٥٢، ٢ نوفمبر ١٩٨٧.

وتتميز لجان الطعن بأنها تتكون غالباً من عنصرين أحدهما يتبع الجهة الإدارية التى أصدرت القرار المتظلم منه، غير أنهم ممن لم يشاركوا فى إصداره، والعنصر الثانى من ذوى الخبرة التى تمكنهم من الفصل فى النزاع[١].

الطبيعة القانونية للجان الطعن :

اختلفت الأراء فى شأن تحديد الطبيعة القانونية للجان الطعن الضريبى نظراً لأن الإدارة الضريبية طرف فى هذا النزاع. والأصل أن تختص محاكم مجلس الدولة فى نظر هذا النزاع إلا أن هذا الاختصاص معطل لاعتبارين **أولهما:** أن اختصاص مجلس الدولة بنظر هذه المنازعات معلق لحين صدور قانون الإجراءات الخاص بها، والذى لم يصدر حتى الآن. **ثانيهما:** أن المحاكم العادية اكتسبت خبرة فى الفصل فى المنازعات الضريبية، وإحالة تلك المنازعات إلى محاكم أخرى يؤدى إلى عدم استقرار المبادئ القانونية فى هذه المنازعات[٢].

ويرى البعض أن لجان الطعن هى لجنة إدارية بحتة[٣] استناداً إلى أن رئيس اللجنة من غير القضاة. وفى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حدد منصبه من غير العاملين بالمصلحة بالإضافة إلى أن اللجنة لا تتقيد بالقواعد الشكلية المنصوص عليها فى قانون المرافعات. وأن العمل القضائى يقصد به

---

(١) د. رمضان صديق: إنهاء المنازعات ....، مرجع سابق، ص ١٠٦.

(٢) د. محيى محمد سعد: الإطار القانونى للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مطبعة الإشعاع، ١٩٩٨، ص ١٣٣.

(٣) د. القطب طبلية: العمل القضائى فى القانون المقارن والجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائى فى مصر، ص ١٤٣، ٢٠٧ وما بعدها مشار إليه فى كتاب د. زكريا محمد بيومى، المرجع السابق، ص ٢٣٩؛ د. حسين خلاف: الأحكام العامة فى قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٤٣.

العمل الذى يؤديه طرف محايد كالقاضى أو أساتذة الجامعة، وهذا لا ينطبق على رئيس لجنة الطعن.

وهناك من يرى[١] أن لجان الطعن هى محاكم قضائية إدارية استناداً إلى أن كلا من الطرفين أمام هذه اللجان متساويان، ولكل منهما الدفاع عن وجهة نظره، وأن قرار اللجنة ملزم لطرفيهما، وأن قرارها يكون نافذاً دون تصديق من المصلحة أو الوزارة، وأن المصلحة لا تستطيع أن تتحلل من قرار اللجنة إذا رأته مجحفاً بها إلا عن طريق الالتجاء إلى القضاء وأن المحكمة أقرت بأن هذه اللجنة محكمة إدارية تفصل فى نزاع متعلق بحقوق الطرفين[٢]. وأن الإدارة الضريبية ليس لها سلطة على قرارات اللجنة سواء بالرقابة أو التوجيه أو المتابعة، وأن المشرع قد أسند رئاسة هذه اللجنة إلى قاضٍ لمدة معينة فى ظل القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وعدل عن هذا التشكيل بمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٢.

وقد عيب على هذا الرأى بأن المشرع قد عدل عن رئاسة هذه اللجان إلى قاض بسبب أن قرارات اللجنة تصدر بأغلبية الآراء لوجود عضوين من موظفى المصلحة لهما نفس حقوق القاضى وبالتالى أهمل رأى القاضى بهذا التشكيل. وأن القضاء يستأنس برأى اللجنة عند الضرورة وأنه إجراء شكلى ينتقل به الممول إلى المرحلة القضائية.

وهناك رأى يرى أن التظلم الضريبى هو مرحلة من المراحل الثلاثة التى تمر بها الخصومة الضريبية فهى تبدأ بالتظلم الضريبى ثم الدعوى

---

(١) حبيب المصرى: ضرائب الدخل فى مصر، ١٩٤٥، ص ٥٧٠ وما بعدها.

(٢) استئناف مصر، فى ١٩٥٦/١٢/٢٦، مبادئ القضاء فى الضرائب بند ١٠١٢، ص ٢٥٢.

الضريبية وتنتهى بالطعن ويعاب على هذا الرأى أنه يجعل التظلم مرحلة من مراحل الخصومة الضريبية فى حين أن كثيراً من الحالات يعتبر مرحلة منتهية[١].

وثمة من[٢] يرى أن لجان الطعن هى لجان إدارية ذات اختصاص قضائى وهى كل لجنة يسند إليها المشرع بولاية الفصل فى خصومات تنعقد أمامها بقرارات حاسمة طبقا للإجراءات القضائية التى يتحقق بها ضمانات التقاضى[٣]، وحيث أنه إجراء أساسى لازم لإقامة الدعوى أمام القضاء وفى حالات كثير تعتبر مرحلة منتهية فى المنازعة الضريبية فضلاً عن أنها أقل تكلفة وأيسر السبل لحل المنازعة.

ويستند هذا الرأى إلى أن هذه اللجان تباشر نوعاً من الولاية القضائية، حيث تختص بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية المتعلقة بالضرائب على الدخل المنصوص عليها بالقوانين ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون ضريبة الدمغة ١١١ لسنة ١٩٨٠[٤]، وقانون فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤.

وأن هذه اللجان ترتبط بالمبادئ العامة لإجراءات التقاضى (مادة ١٢٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) والتى من مقتضاها ألا تتعرض لنزاع غير

---

(1) Gaudement (P. M.) & Molinier (J.), Finances publication. 5 eme éd, T. 2 (Fiscalité) Pàris. 1992, P. 252.

(٢) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد: دراسات فى التحاسب الضريبى، بدون ناشر، ٢٠٠٠، ص ٢٢٩؛ د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية فى التشريع المصرى المقارن، مرجع سابق، ص ٦٧٧.

(٣) د. مصطفى عبد العزيز شاهين: المنازعة الضريبية فى لجان الطعن، المؤتمر الضريبى السادس، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠١، ص ٣٢٩ وما بعدها.

(٤) والذى حل محله القانون رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

معروض عليها، وأن قرارات هذه اللجان لها قوة الأمر المقضى، وأنها تتبع القواعد العامة فى قانون المرافعات ومن بينها ما يتعلق بالمواجهة والسرية وإبداء دفاعهم والتقيد بالطلبات وصلاحية مصدرى القرار وردهم[١] وأن اللجنة لا تقبل توجيهات أو تعليمات الحكومة إلا ما نص عليه القانون وأن قراراتها نافذة فى حق مصلحة الضرائب ما لم تطعن فيها.

والباحث يؤيد هذا الرأى باعتبار أن لجان الطعن الضريبى هى لجان قانونية، حيث إن مدة الطعن فى قرار لجنة الطعن هى ثلاثون يوماً وهى تختلف عن مدة الطعن فى القرار الإدارى بصفة عامة وهى ستون يوماً تبدأ من تاريخ صدور القرار طبقا لنص المادة (١٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالإضافة إلى تساوى الخصوم أمام هذه اللجنة ويسرى فى شأن إجراءاتها القانونية المساواة بين طرفى العلاقة الضريبية.

تشكيل لجان الطعن :

قرر المشرع بنص المادة (١٢٠) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قواعد تشكيل لجان الطعن حيث أكد على أن تشكل لجان الطعن بقرار من وزير المالية رئيسها من غير العاملين بمصلحة الضرائب وعضوية اثنين من موظفى المصلحة يختارهما وزير المالية، واثنين من ذوى الخبرة يختارهما

---

[١] وردت باللائحة التنفيذية فى المادة (١٣٩) أحالة للمادة (١٤١) من ذات اللائحة والتى تقضى حصر للمبادئ العامة لإجراءات التقاضى ومن بينها البند رقم (٣) بأحقية الممول فى رد اللجنة أو أحد أعضائها وبهذا النص تزودا من اللائحة على القانون والمبادئ العامة للتقاضى حيث أن أعضاء اللجان (الداخلية – والطعن – وأى لجنة نص عليها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) هم أعضاء غير قضائيين يؤدى إلى وجوب استبعاد قواعد وإجراءات الرد فى شأن أعضائها طبقا لحكم المحكمة الدستورية فى القضية رقم ١٢٩ فى ٢٠٠٣/١/١٣ للمزيد انظر موسوعة المستشار الضريبى، منشأة المعارف بالإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٥٠.

الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين والمقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة وعلى اعتبار أن التشكيل السابق هو تشكيل لإعضاء أصليين فى لجان الطعن.

أما الأعضاء الاحتياطيون فقد قرر المشرع بنص الفقرة الثانية من المادة سالفة الذكر بأن للوزير – وزير المالية – حق تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة. ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ومن الملاحظ أن المشرع نص على تشكيل لجنة الطعن المكونة من خمسة أعضاء على أن يكون من بينهم رئيس من غير العاملين بالمصلحة وعضوية اثنين من العاملين بالمصلحة – بعد أن كان مقرراً لهؤلاء صفة الضبطية القضائية فى مشروع القانون – وعضوية اثنين من بين التجار ورجال الصناعة، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيس وثلاثة من أعضائها على الأقل (مادة ٣/١٢٠).

ويعترض البعض[١] على رئاسة لجان الطعن أو اشتراك بعض أعضائها من غير العاملين بمصلحة الضرائب نظراً لحاجة العمل داخل هذه اللجان إلى الخبرات الفنية والتى لا تتوافر فى غير العاملين بمصلحة

---

[١] د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق ذكره، ص ١٠٨؛ وللمؤلف: إنهاء المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٨٣.

الضرائب وحتى لا يكون القرار الصادر من هذه اللجان يعتمد على الحضور الشكلى والمناقشة السطحية.

كما يؤيد هذا الرأى عدم إسناد رئاسة هذه اللجان إلى أحد القضاة لافتقارهم عنصر الخبرة اللازمة للبت فى موضوع النزاع، وفشل هذه التجربة من قبل حيث تبين من التطبيق العملى تغليب رأى الأعضاء الأصليين على رأى القاضى رئيس اللجنة لما يتمتع به موظفو المصلحة من خبرة واسعة فى شئون الضرائب ويكون الأمر أشد إذا انضم العضوان المختاران[١] وكما يرى آخرون ضرورة تعديل النص وتكون رئاسة اللجنة من خبراء الضرائب من غير العاملين بالمصلحة وإضافة عضو من النقابات المهنية[٢].

كما انتقد أصحاب هذا الرأى تشكيل لجان الطعن للأسباب الآتية:

١ – أنه أسند أمر رئاسة اللجنة إلى غير العاملين بالمصلحة دون أن يحدد الجهة التى يمكن أن يكون الرئيس منها، وبالتالى فمن المتصور أن يكون موظفا سابقاً بالمصلحة، أو محاسباً حراً أو خبيراً ضريبياً، له مصلحة خاصة تتعارض مع كونه حكماً محايداً فى لجان الطعن.

٢ – وجود عضوين من ذوى الخبرة من بين التجار أو رجال الصناعة ضمن التشكيل الدائم للجنة الطعن قد لا يحقق المنشود، وخاصة إذا كان النزاع المعروض عليها يتعلق بتاجر أو صانع منافس لهما، وما يترتب على نظر هذا النزاع من كشف البيانات أو معلومات خاصة بتجارته أو صناعته الأمر الذى يمكن تداركه عند نظر كل منازعة على حدة.

---

(١) د. مصطفى عبد العزيز شاهين، المرجع السابق، ص ٢٨٥.

(٢) د. سعيد عبد المنعم محمد: تقرير عن مشروع قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٥١.

٣ – أن قصر تمثيل الممول بعضوين من التجار والصناع يتجاهل مصلحة فئة من المولين هم المهنيون وأصحاب المرتبات مما يشوب تشكيل اللجنة عيب عدم الدستورية[١].

تشكيل لجنة الطعن فى بعض الدول :

تشكل لجان الطعن فى النظام السعودى[٢] من رئيس وثلاثة أعضاء على الأقل متخصصين فى مجال المحاسبة والقانون والضرائب أحدهم من موظفى المصلحة، وفى فلسطين يكون مأمور التقدير هو الذى يوجه إليه الاعتراض[٣] وفى السودان لرئيس (مدير) دائرة ضريبة الدخل أن يؤلف لجنة أو أكثر من المقدرين للنظر فى قضايا المكلفين والفصل فيها فى أية مرحلة من مراحل التقدير[٤] وفى اليمن تشكل من مسئول مالى (محاسبى) لا تقل درجته عن مدير عام رئيساً واثنين من الموظفين الفنيين من مصلحة الضرائب ومثلهما عن الغرفة التجارية، والصناعية أو النقابات المهنية، وأيضا أمين للسر[٥]، أما فى سوريا فتشكل من مدير المالية أو من ينوب عنه رئيسا، وممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة يختاره وزير المالية ويكون أكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف على أن يتم اختياره من قائمة تصدر فى كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وأخيراً خبير يختاره

---

(١) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، المرجع السابق ذكره، ص ١٠٩.

(٢) المادة رقم (٦١) من النظام الضريبى السعودى الصادر سنة ٢٠٠٤.

(٣) المادة رقم (٢٧) من القانون الفلسطينى لضريبة الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

(٤) المادة رقم (٤٨) من قانون ضريبة الدخل السودانى الصادر فى سنة ١٩٨٦.

(٥) المادة رقم (٧٥) من قانون ضريب الدخل اليمنى رقم ٣١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٩.

وزير العدلية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة[١].

رأى الباحث :

ويرى الباحث أن تشكل لجنة من قاضٍ متخصص فى العلوم الضريبية حاصل على دراسات عليا فى مجال الضرائب رئيساً والممول أو من ينيبه من محامٍ أو محاسب ومندوب من الإدارة الضريبية أعضاء حتى تكون المنازعة تحت إشراف القاضى والمساواة بين طرفى النزاع.

حالات الطعن فى ربط الضريبة :

يجوز للممول الطعن فى ربط الضريبة ويمكن أن نورد أهمها على التالى:

١ – غلق المنشأة أو عدم ممارسة النشاط، أو رفض الممول تسلم الإعلان المرسل له من مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول. ويتم إثبات ذلك بموجب محضر ينشر فى لوحة المأمورية المختصة مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.

٢ – إرتداد الإعلان مؤشراً بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول ومن ثم إعلانه فى مواجهة النيابة العامة.

ويكون للممول فى الحالتين السابقتين أن يطعن فى الربط أو فى قرار لجنة الطعن خلال (٦٠) يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائيا[١].

---

[١] المادة رقم (١١٢) من قانون ضريبة الدخل السورى رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣، والمعدل بالقانون رقم ٦٠ لسنة ٢٠٠٤.

٣ – فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول أن يطعن على نموذج ربط الضريبة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تسلمه فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائيا.

٤ – للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال (٣٠) يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة الاعتراض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التى قامت بالخصم وعلى هذه الأخيرة إرسال الطلب مشفوعاً بردها إلى المأمورية المختصة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تقديمه.

٥ – طعن الممول على النموذج الضريبى بعد انتهاء لحنة المراجعة الداخلية بعدم الاتفاق مع الممول أو بالاتفاق الجزئى.

٦ – انتهاء اللجنة الداخلية بالرفض سواء لعدم الحضور أو لعدم التوصل إلى اتفاق جزئى معه[٢].

٧ – فى حالة إنكار فحص طلب الممول أو وجود نزاع على تفسير قانون الضرائب كما يقرر ذلك القانون الكندى[٣]، الأمر الذى يفتقده المشرع المصرى ونأمل تحقيقه[٤].

---

(١) د. يحيى حسين عبيد وآخرون: الضرائب والزكاة، مرجع سابق، ص ٣٠٤؛ المادة (١١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سابق، ص ٤١٨.

(3) Canada Revenue Agency (CRA), Publication 148 (E) Rev. 05, 2005, P. 6.

(٤) يمكن النظر إلى المشروعية فى المجال الضريبى بطريقة موسعة وأخرى ضيقة وفى ذلك يعنى المفهوم الواسع للمشروعية الضريبية "التوافق مع القانون" ومن ثم فإن قيام الإدارة الضريبية بتحديد عبء الضريبة على عاتق ممول ما يجب أن يكون مشروعاً عند اتخاذه وعند تنفيذه مثلما يجب أن يكون حال كل أعمال الإدارة.

كما يكون نظام الطعن فى النظام الأمريكى للممولين الذين لا يوافقون على نتائج الفحص لضريبته أو تعديل للضريبة المستحقة عليهم، وبالإضافة إلى الفحوص يمكن أن يتم الطعن فى مجموعة أعمال مثل حق الحجز علــى أموال المدين Liens والرسوم والحجز وإنهاء اتفاقية قسط ورفض عــروض المساومة والعقوبات والفوائد[(١)].

اختصاص لجنة الطعن :

تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخــلاف بــين الممــول والإدارة الضريبية فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فــى قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتتحدد اختصاصاتها فى الفصل فى المسائل المتعلقة بتطبيق القانون، فلهــا أن تراقــب مــشروعية إجراءات الربط بالتأكد من سلامة الإجراءات الشكلية للطعــن المقــدم مــن الممول، كما لها سلطة الفصل فى الدفوع القانونية، حيث يستند الممولون فى

= أما المفهوم الضيق للمشروعية الضريبية فيعنى أن قرار فرض الــضريبة وأســس النظــام الضريبى إنما ينبع من القانون أى من اختصاص المشرع.

ومن واقع مبدأ المشروعية الضريبية لا تحوز الإدارة الضريبية إلا صــلاحية محــدودة أو مقيدة، بمعنى أنها تملك تقدير وتحصيل الضرائب فقط وفقاً للشروط المحددة من قبل المشرع. فالإدارة لا تملك إذن إلا صلاحية تنفيذ القانون الضريبى وهو التفسير الذى يتوافق مع قاعــدة الأمن القانونى للممولين..

وقد استقر الفقه والقضاء فى مصر على حصر نطاق اختصاص السلطة اللائحية فى إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها وإلا عدت أعمالها باطلة.

للمزيد راجع: د. هشام محمد البدرى: النص الــضريبى بــين التفــسير الإدارة والتفــسير التشريعى، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٤، ص ٥٠، ٦٥ وما بعدها.

(1) Greta P. Hicks, Taxpayer Rights. Op. Cit., P. 52.

دفاعهم عن وجهة نظرهم إلى وقائع ثابتة فى ملفاتهم. وتعيين حقيقة وفاء المولين بالرجوع إلى هذه الملفات قبل رفض طلباتهم. ولا تزيد فى تقديرها عمّا قدرته الإدارة الضريبية. ويقصد بكلمة "تقدير" هو تقدير المأمورية لصافى الربح لا تقديرها لكل عنصر من عناصر تحديد الربح على حده. فقد تقتنع اللجنة بوجهة نظر الممول فى زيادة المصروفات وتكشف لها أيضا أن هذه الزيادة في المصروفات تتطلب زيادة فى الإيرادات أو المبيعات وغيرها ليكون التقدير متناسقاً ومنطقياً[١].

وحيث إن محكمة النقض قد قررت بأن انتهاء لجنة الطعن إلى تقدير صافى ربح الممول بمبلغ يقل عما قدرته المأمورية وإن كانت قد حاسبته عن حجم معاملاته بمبلغ يزيد عما قدرته المأمورية لا يتحقق به إضرار الطاعن من طعنه[٢].

كما تختص لجنة الطعن فى تصحيح ما يقع فى تقديرات المأمورية من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية وكذلك الخطأ المادى فى قراراتها لأن هذه الأخطاء لا تحوز أية حجية حيث أجاز الشارع تصحيحها فى أى وقت[٣]. كما تشمل ولاية لجان الطعن الضريبى بنظر المنازعات الناشئة بين الطرفين والمتعلقة بالتزامات الممول بأداء المبلغ الإضافى للضريبة.

ولجان الطعن لا تختص إلا بأوجه الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية. حيث أن أسباب عدم موافقة الممول يجب أن تكون فى نطاق

---

[١] د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

[٢] طعن ٢٣٢٢ لسنة ٥١، جلسة ١٩٩١/٣/٢٥.

[٣] د. السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، ١٩٩٥، ص ٥٧٧.

القانون الضريبى ويأخذ النظام الأمريكى بهذا حيث لا يستطيع الممـــول أن يطعن طبقا لهذا النظام استناداً إلى حالات سياسية أو دستورية أو أخلاقية[١] كما يرى البعض أن لجنة الطعن لا تلتزم بتحديد مقدار الـــضريبة حيـــث إن تحديده يتطلب بيانات لا تكون من البيانات التى يتضمنها قرار اللجنة[٢].

أما تلك التى لم تكن محل خلاف فإنها لا تكون معروضة على اللجنـــة التزاماً بمبدأ ألا تتعرض لجنة الطعن لنزاع غير معروض عليهـــا التزامـــا بالأصول العامة للتقاضى وهو الأمر الذى يمتـــد أثـــره بالـــضرورة إلـــى اختصاص المحاكم بنظر الطعون الضريبية التى يحظر عليها أن تفصل فـــى أمر لم يسبق عرضه على لجان الطعن أو يخرج عن نطاق ولايتها[٣].

كما لا تفصل لجان الطعن فى المنازعات المتعلقـــة بالتحـــصيل مثـــل المقاصة، والاسترداد وحساب مقابل التأخير أو التعويض عن الأضرار التى تنشأ عن خطأ الإدارة الضريبية استناداً إلى المسئولية التقصيرية. حيث يتبين بنص المادة (١٠٤) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن علـــى المـــصلحة إخطار الممول بالمطالبة بالسداد خلال (٦٠) يوماً من تاريخ موافقة الممـــول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمـــة ... كما يتبع فى تحصيل الضرائب أحكام القانون رقـــم ٣٠٨ لـــسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإدارى وهو موضح بنص المادة (١٠٦) من قانون ٩١ لـــسنة ٢٠٠٥ سالف الذكر.

---

(1) IRS, Publication no. 556, Op. Cit,. P. 8.

(٢) د. مصطفى رشدى شيحة وآخرون: التشريع الضريبى المصرى، مرجع سابق،، ص ٣٤٩.

(٣) نقض ١٧٣ لسنة ٦١، جلسة ١٦/٣/١٩٩٩.

كذلك لا تفصل هذه اللجان فى المخالفات وتوقيع العقوبات على الممولين ولو اقتصرت على الغرامة. حيث أن هذه الالتزامات من اختصاص المحاكم القضائية لتوقيع العقوبات الجنائية.

وأخيراً نصل إلى أن المنازعات الضريبية تخرج عن نطاق الاختصاص المحدد للجان التوفيق فى بعض المنازعات المنشأة طبقاً للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ لاعتبارات ترجع لذات المنازعة أو لذات الجهة حيث نص قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تشكيل لجان فض المنازعات الإدارية والمسماة لجان الطعن وتترك للائحة الداخلية سلطة تشكيل اللجان الداخلية.

وقد ثار الخلاف[١] حول مدى سلطة لجنة الطعن فى زيادة التقدير الذى يجريه مأمور الضرائب.

فذهب رأى إلى أن لجنة الطعن لها أن تزيد أو تنقص عن تقدير المأمورية استناداً إلى أن لجنة التقدير هى هيئات تقدير أصلية لا هيئات تنظر فى تظلم عن تقدير سابق أجرته المأمورية.

وذهب رأى عكس ذلك مؤداه أنه لا يصح أن يضار الممول بتظلمه.

وذهب رأى ثالث إلى أن نطاق اختصاص اللجنة محصور فى حدود الخلاف بين طرفى العلاقة الضريبية استناداً إلى أن لجنة الطعن هى هيئة من هيئات القضاء الإدارى كنظيراتها المتعددة التى أوجدها الشارع المصرى للحكم فى منازعات معينة. وقد حسم المشرع هذا النزاع فى أن تصدر اللجنة قرارها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول.

---

[١] مشار إليه فى د. زكريا محمد بيومى، المرجع السابق، ص ٢١٧.

وتختلف سلطة لجنة الطعن فى فرنسا فى التقدير على هذا النحو عن كل من هيئة المفوضين فى المملكة المتحدة ولجنة ضريبة الدخل فى السودان إذ يحق لهذه اللجان أن تؤيد التقدير أو تزيده أو تخفضه دون التقيد بطلبات الممول[١].

قواعد سير اللجنة :

تنعقد اللجنة بناءً على التشكيل السابق بيانه ولا يكون انعقادها صحيحاً إلا إذا حضره رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل، وتصدر قرارها بأغلبية أصوات الحاضرين. وفى حالة تساوى الأصوات رجح الجانب الذى منه الرئيس وتكون قرارات هذه اللجنة مسببة وفى جلسات سرية كما هو متبع فى الإجراءات القضائية لأى منازعة. ونظراً لما تتبعه هذه اللجان للأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى بنص القانون. وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد الجلسة المحددة لنظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

ويرى الباحث أنه من الواجب على كاتب الجلسة أن يتحقق من علم الوصول وأن يدون بياناته بخط واضح والباحث يفضل أن يتم الإخطار بنموذج مطبوع أو بأى وسيلة إلكترونية تفى بالغرض. وللجنة أن تطلب من طرفى النزاع تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق[٢].

ويجب أن يحضر أمام اللجنة الممول بنفسه أو وكيله (محام – محاسب أو مراجع) فإذا لم يحضر أمام اللجنة فى أول جلسة فإن الفصل فى النزاع

---

(1) Simon James & Christopher Nobes, the Economics of taxation, Op. Cit., P. 183.

(٢) مادة (٢٨) من التعليمات التفسيرية للقانون على الدخل السورى رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣ والمعدل.

يؤجل للقرار بعد أسبوعين على الأقل، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، فإذا أبدى عذراً تقبله اللجنة فتح باب المرافعة، وحددت جلسة لنظر الطعن، أما إذا أبدى عذراً غير مقبول، ففى هذه الحالة تصدر اللجنة قراراً مسبباً باعتبار الطعن كأن لم يكن[١] وفى بعض التشريعات يجوز أن تدعو المعترض لاستماع أقواله الشفهية بخصوص بيانات أعماله[٢].

ومن المشكلات فى هذا الصدد أن المشرع المصرى لم يوضح صراحة المدة اللازمة للبت فى الطعن حيث نص على أن يحال الخلاف إلى لجان الطعن خلال ثلاثين يوماً وأن يعتمد قرار اللجنة خلال (١٥) يوماً[٣] من تاريخ صدورها من الرئيس وأمين السر وهناك فجوة كبيرة بين المدتين، والباحث يرى الآتى:

أ – أن إحالة الخلاف خلال (٣٠) يوماً مدة طويلة نسبياً وكان من الواجب أن يحال الخلاف خلال أسبوع أو أسبوعين على الأكثر وخاصة بعد أن تم إقرار الفحص بالعينة الذى سيفسح المجال أمام موظفى الإدارة الضريبية لفحص الإقرارات بصفة عامة – بدقة أكثر مما كان عليه فى القانون السابق، وبالتالى يفسح المجال لفحص أى اعتراضات مترتبة على أى منازعات تنشأ بين الطرفين.

---

(١) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

(٢) مادة (٣٥) من التعليمات التفسيرية للقانون السورى رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣ والمعدل.

(٣) تصدر اللجنة قراراتها فى النظام الضريبى الكويتى خلال (٩٠) يوماً من تاريخ الطعن صراحة أو ضمنا ويعتبر عدم رد اللجنة على الطعن خلال (٩٠) يوماً بمثابة رفض له طبقاً لنص القرار رقم ١٦ لسنة ١٩٩٧.

ب – كان من الواجب على لجنة الطعن أن تفصل فى الطعن خلال مدة معينة ونقدرها بأسبوع أو أسبوعين على الأكثر من تاريخ وصول آخر بيان أو أوراق تطلب من أحد طرفى النزاع على أن يتم تحديد تاريخ تقديم هذه الأوراق كحد أقصى بناءاً على نص قانونى.

ج – اعتماد رئيس اللجنة وأمين السر قرار لجنة الطعن خلال (١٥) يوماً مدة طويلة نسبياً وكان من الواجب تحديد مدة هذا الاعتماد فى أول يوم عمل تالى للجلسة المحددة وخاصة أن اللجنة قد استوفت جميع متطلباتها من الأوراق من طرفى النزاع. ولا أرى مبرراً للرأى المؤيد لهذه المدة (١٥ يوماً) وعلة ذلك هو تمكين الخصوم من الاطلاع على القرار وأسبابه فى وقت مناسب استعدادا للطعن فيه إذ تراءى لهم ذلك[١].

وتكمن المشكلة الثانية فى التعارض بين نص المادة الثانية من مواد الإصدار للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى تقضى بأن تستمر لجان الطعن المشكَّلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ فى النظر فى المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية عام ٢٠٠٤ وبعدها تحال المنازعات التى لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكَّلة طبقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ وبين نص المادة (١/١٢١) من القانون ذاته والتى تقضى بأن تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى القوانين الآتية: ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، ١١١ لسنة ١٩٨٠ (والمعدل) الخاص بضريبة الدمغة، ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ الخاص بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

---

[١] د. زكريا محمد بيومى، المرجع السابق، ص ٢٢٣.

وبناءاً على ما سبق يترتب على ذلك أن اختصاص لجان الطعن طبقاً للقانون الجديد لا تنظر الطعون المقدمة عن عام ٢٠٠٥ بأكملها والنتيجة المؤكدة لهذا التعارض هو إسقاط مبالغ كبيرة على الإدارة الضريبية في حالات الطعون التي لم يتم الفصل فيها فضلاً عن تأخر صدور قرار وزير المالية بتشكيل لجان الطعن يؤدى إلى التأخر في الفصل للطعون المقدمة من الممولين مما يؤدى إلى زيادة إسقاط مبالغ مستحقة للدولة.

ويأخذ النظام الأمريكى فى نظام الاعتراض بأن يتم خلال مدة الاعتراض أن الإدارة الضريبية الأمريكية IRS تقوم بأقصى جهد لإبعاد النزاع عن المحاكم وأن مستشارى الطعن يرحبون بأى عروض لتسوية النزاعات، وفى حالة توصلهم إلى أى اتفاق، فإنه يتم مراجعة هذا الاتفاق بواسطة رئيس مكتب الطعن، وإذا تم مراجعة أحد التسويات ولم يقبل الممول فالممول له فرصة تعطى له لعقد لجنة نهائية مع المراجع، ويرسل له "خطاب الثلاثين يوماً" بعد إغلاق الحديث مع الفاحص أو الرئيس.

ويتسلم الممول خطاب معروف بـ "خطاب الثلاثين يوماً" 30 – day Letter بإعلان الممول بحقوقه فى الطعن فى التغييرات المقترحة خلال ثلاثين يوماً يرفق بالخطاب المذكور نسخة من نتيجة الفحص بشرح اقتراح تغيير، وتعديل الفاحص للضريبة. ونموذج للتنازل أو الموافقة، وأخيراً نسخة من التعليمات التفسيرية رقم "٥"[١] فالممول عند استلامه الخطاب (٣٠) يوماً له بعد انقضاء (٣٠) يوماً أخرى يخطر الإدارة الضريبية "IRS" بالموافقة أو الرفض على قيمة الضريبة المقترحة. وعلى الإدارة الضريبية القيام بشرح الخطوات التى تتبع فى مساعدته على الاختيار. إما بالقبول أو بالرفض

---

(١) عنوان التعليمات "حقوق التظلم وإجراءات الطعن فى الدعاوى الخلافية".

Appeal Rights and Preparation of protests for Unagreed Cses".

وتقدر نسبة حل المشاكل بمعرفة الإدارة الضريبية الأمريكية بحوالى (٨٥٪) وذلك بالاتفاق مع الممول. وإذا لم يتم التوصل إلى اتفاق فى لجنة الطعن أو تجاهل الممول الخطاب الرسمى المسمى بـ (٣٠) يوماً بملاحظته على التقدير فإن الإدارة الضريبية تصدر له خطاب تقدير عشوائى أو خطاب مسمى بـ "خطاب التسعين يوماً" 90 – day letter وذلك فى حالة إذا ما تجاهل الممول خطاب الإدارة الضريبية المسمى بـ (خطاب الثلاثين يوماً) أو إذا لم يرد الرد إلى الإدارة الضريبية على الخطاب المذكور يطلب الطعن فى مكتب الطعون فالإدارة الضريبية IRS تقوم بعد انقضاء (٩٠) يوماً (وتكون ١٥٠ يوم فى حالة الإعلان خارج الولايات المتحدة الأمريكية) بتقديم التماس إلى محكمة الضرائب لمناقشة الطعن أمام هذه المحكمة[١].

ويقرر المشرع الضريبى الكندى أنه فى حالة فوات مواعيد الطعن لظروف خارجة عن إرادة الممول يمكنه أن يتقدم بطلب للحصول على امتداد وقت time extensian عن طريق طلب مكتوب إلى رئيس الطعون[٢] فى مكتب الخدمات الضريبية أو المركز الضريبى التابع له موضحاً به الظروف

---

(1) Selvia A Madeo and Others, Op. Cit., P. 84.
- IRS, Publication no. 5, 556 – Op. Cit., P. 8.
- Greta P. Hicks, Taxpayer. Rights, Op. Cit., P. 53.
- Shirley Demmis & Karen A. Fortin, Op. Cit. P. 59 & 60.
- J. Martin Burke & Michael K. Friel, Understanding federal income taxation, Lexis Nexis, 2005, P. 4.

(٢) هناك بعض الولايات تشترط أن يكون طلب الاعتراض مكتوب شأن معظم التشريعات وأن يقدم إلى رئيس الطعون مباشرة أما بالتسليم البريدى أو باليد وهناك بعض التشريعات تمنع تقديم الاعتراض عن طريق البريد الإلكترونى e-Mail

للمزيد راجع:

- Wisconsin department of Revenue, Taxpayers Appeal Rights of office audit adjustments publication 505 (12/04) P. 1.

التى منعت الممول من تقديم الاعتراض فى الميعاد ويرفق بالطلب الاعتراض ولرئيس الطعون السلطة التقديرية فى قبول أو رفض الطلب بحيث لا يزيد امتداد الوقت عن سنة من تاريخ تقديم الاعتراض أيا كانت الظروف وفى حالة صدور قرار بمنح الممول بامتداد وقت يكون الاعتراض مرسل من يوم إعلان الممول بقرار المنح، أما فى حالة صدور قرار بعدم منح الممول امتداد للوقت، فعلى الممول اللجوء إلى محكمة الضرائب الكندية وإذا لم يحصل الممول على قرار بالامتداد خلال (٩٠) يوماً فله أن يلجأ إلى المحكمة[١].

ولاحظنا أن الطعن يقدم إلى المأمورية المختصة باتباع شكل معين – العريضة الضريبة لا يشترط فيها شكل معين فى كتابتها – حتى لا يترتب على ذلك البطلان وعلة ذلك انطوائه على قاعدة آمرة لا تتعلق فحسب بحماية مصلحة الممول الفردية وإنما تتعلق بمصلحة عامة غايتها الطمأنينة واستقرار الروابط والحقوق بين طرفى العلاقة الضريبة بالإضافة إلى استيفائه للبيانات الجوهرية للإرشاد عن الملف.

ويتم فحص التظلم فى التشريع البريطانى عن طريق دعوة الطرفين قبل نظر التظلم لتحديد الوقائع محل الخلاف والدفوع الواجب إبداءها للفصل فى هذه الوقائع، وتقدر هيئة التفويض مدى ضرورة نظر التظلم فى جلسة تعقد لهذا الغرض، فإذا قررت عقد جلسة يتعين أن تكون سرية، ويتم إخطار كل من المتظلم، ومفتش الضرائب بالميعاد المحدد لنظر التظلم، ويجوز للممول الحضور بنفسه أو بوكيل عنه من المحامين أو المحاسبين.

---

(1) (CRA) Publication (148), Op. Cit., P. 11.

ويخضع نظر التظلم الضريبى أمام هيئة التفويض – العامةِ أم الخاصة – لقواعد لإجراءات وقواعد الإثبات المعمول بها أمام المحاكم العادية، ويغلب على قواعد الإجراءات الطابع الحضورى والأصل أن هيئة التفويض تشكل عند نظر التظلم الضريبى من اثنين من الأعضاء أو أكثر واستثناء يجوز أن تشكل من عضو واحد بشرط موافقة المتظلم بهدف تلافى تأخير الفصل فى التظلم، ويقع عبء إثبات إلغاء الربط وتخفيضه على عاتق المتظلم حتى لو كان الربط قد تم عن طريق التقدير، وذلك فيما عدا الربط الذى يتم بعد اكتشاف الغش أو الخطأ العمدى من جانب الممول فيقع عبء الإثبات عندئذ على الإدارة الضريبية[١].

قرارات اللجنة :

بعد أن تفصل اللجنة فى النزاع تصدر قراراتها وهى كما سبق القول تصدر مسببة[٢] حتى لا تتعرض للبطلان، وذلك باعتماد المصروفات، والتعديلات، وبأغلبية أصوات الحاضرين، ولا يشترك فى إصدارها من سبق إبداء الرأى فيها، وتقوم اللجنة بإعلان الممول والمصلحة بالقرار الذى تصدره، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وعلى الإدارة الضريبية عند ورود صورة القرار عليها أن تتبع الآتى:–

١ – التأكد من خلو القرار من الأخطاء المادية والأخطاء فى تطبيق قانون الضرائب، وهذا يتوقف على مدى إلمام موظف الإدارة الضريبية بكافة القوانين التى يتعامل معها.

---

(1) Peter Rowes, Op. Cit., P. 12.

(٢) د. زكريا محمد بيومى: الطعون القضائية فى ربط الضرائب على الدخل، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم، ١٩٧٤، ص ٢٤١.

٢ – التأكد من مناسبة التعديلات التى أجرتها اللجنة لحالة الممول.

٣ – التأكد من صحة حساب الضريبة المستحقة على الممول.

ودراسة قرارات اللجان بغرض التأكد من خلوها من الأخطاء المادية فإذا وجدت أية أخطاء من هذا القبيل فالمتبع أن المأمور يوجه النموذج المحدد لذلك للممول طبقا لما ورد بالقرار، وعند ورود القرار بعد التصحيح يعدل الربط طبقا لما ورد به ويلغى الربط السابق[١] وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن وهذه هى القرارات النهائية التى تصدرها لجنة الطعن.

بينما توجد قرارات تمهيدية تصدر عن هذه اللجان وهى القرارات التى لم تصل اللجنة إلى قرار نهائى فيها التى ترجع للأسباب الآتية:-

١ – انقطاع سير الخصومة بوفاة الممول.
٢ – محاسبة الممول بطريقة التقدير بالرغم من احتفاظه بدفاتر محاسبية نتيجة عدم تقديم الممول لها عند الفحص.
٣ – استيفاء بعض النقاط كطلب التحرى عن نشاط الممول أو الحصول على معاملات حقيقية من جهات التعامل، أو طلب إرفاق مستندات معينة أو بيانات تخص سنوات النزاع.
٤ – إعادة الملف إلى المأمورية المختصة لإعادة الإخطار بالنموذج الضريبى فى حالة الخطأ. وإعطاء فرصة للمأمورية إذا ما استمر النزاع أن تعيد النظر فى الطعن والفصل فيه إن استطاعت والمأمورية لابد لها من تنفيذ هذه القرارات التمهيدية[٢].

---

[١] د. أمين السيد أحمد لطفى، المرجع السابق، ص ٤٢٩.

[٢] د. أمين السيد أحمد لطفى، المرجع السابق ذكره، ص ٤٣٢.

الآثار المترتبة على الطعن :

تترتب على عملية الطعون الضريبية عدة آثار يمكن أن نوجزها فيما يلى:

١ – الإحالة إلى لجنة الطعن تقطع التقادم إلى أن يصدر قرار اللجنة فإذا صدر قرار اللجنة بدأ تقادم جديد.

٢ – اللجنة هى صاحبة الولاية فى الفصل فى الطعن المحال إليها وبصدور قرار الطعن يخرج النزاع من ولاية لجنة الطعن بحيث يمتنع عليها أن تعدل عما قضت به أو تعدل فيه – عدا الأخطار المادية – ويصبح النزاع بعد القرار فى ولاية القضاء.

٣– قرار لجنة الطعن يحوز قوة الأمر المقضى باكتسابه الحجية فيما لم يثر أمام محكمة أول درجة[١] ويترتب على ذلك امتناع معاودة المنازعة فيما فصلت فيه واكتسب حجية حيث أن قانون الضرائب لا يعرف الطعن الفرعى المقام بعد فوات ميعاد الطعن رداً على طعن الخصم، وعدم اتساع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية للطلبات الجديدة ولو كانت فى صورة طلبات عارضة[٢]. وبالتالى فإنه لا يعتبر حجة أمام المحاكم ولا حكم بالدين الذى يغير مدة التقادم كما فى المفهوم المدنى (م ٣٨٥ مدنى).

٤ – يكون للطعن حجية فى تحصيل الضريبة حيث تحصل الضريبة وفق

---

[١] نقض ٣٣٠٧ لسنة ٦٠ ق، جلسة ١٩٩٨/٥/١١.

[٢] طعن ٣٩٩٣ لسنة ٦٥ ق، جلسة ٢٠٠٢/٦/٢٧.

قرار لجنة الطعن إذا لم تكن قد حصلت[١] طبقاً لقاعدة الدفع ثم المعارضة". استثناء بما جاء بقواعد القانون الخاص والتى تجعل المعارضة فى الحكم توقف التنفيذ[٢]. وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن حيث أنه يعد من القرارات الجائز تنفيذها مؤقتا ولو طعن فيها أمام المحكمة الابتدائية.

٥ – الحق فى رفع دعوى أمام القضاء بدرجاته المختلفة.

الطعن فى قرار الربط :

فى حالة عدم ارتضاء الممول والإدارة الضريبية لقرار لجنة الطعن كان لكلا الطرفين أن يطعنا فيه أمام القضاء استناداً لنص المادة (١٢٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتأخذ الإدارة الضريبية أجراءاتها فى الطعن عن طريق تحرير مذكرة توضح فيها أسباب الطعن، ويوقع عليها المأمور أو المراجع وتعتمد من رئيس المأمورية، وتسلم لشعبة القضايا للسير فى إجراءات الطعن أمام المحكمة الابتدائية المختصة، والمنعقدة بهيئة تجارية

---

[١] تقوم الإدارة الضريبية الكندية بتأجيل التحصيل لقيمة الضريبة المتنازع عليها إذا تم الاعتراض من قبل الممول أمام المحكمة، فإن التأجيل يستمر لحين صدور حكم من محكمة ضرائب كندا أو إنهاء الممول منازعته أمام القضاء. وفى بعض الحالات لا تملك تأجيل التحصيل فى المبالغ المتنازع عليها مثل الضرائب التى يجب على الممول حجزها من المنبع وتوريدها للإدارة الضريبية بنفسه وأن الفوائد ستستمر فى التراكم على أى كمية من الضرائب المطلوب دفعها. أما إذا خسر الممول دعواه أمام محكمة ضرائب كندا فسوف ترد الإدارة الضريبية وتستأنف أعمال التحصيل حتى لو طعن بالإستئناف على الحكم ويقدم الممول طلب للإدارة الضريبية لتوضيح كيفية التحصيل وعلى الإدارة الضريبية الإجابة لطلبه.

للمزيد راجع : (CRA), Publication (148) Op. Cit., P. 16.

[٢] د. يونس أحمد البطريق، د. المرسى السيد حجازى: النظم الضريبية، الدار الجامعية، ٢٠٠٤، ص ٩٩.

خلال (٣٠) يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، ولا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة (مادة ١٢٢ من القانون سالف الذكر).

أما الممول فيتبع جميع الإجراءات لنظر الطعن أمام نفس المحكمة وبالإجراءات القانونية المتبعة فى رفع الدعوى[١].

وتأخذ بعض التشريعات نظاماً خاصاً فى الطعن فى قرار لجنة الطعن عن طريق سحب عريضة الطعن من قبل لجنة الطعن كشرط أساسى بناءاً على طلب يقدم إلى الإدارة الضريبية خلال مدة معينة تقدر بـ (٩٠) يوماً[٢] كما فى التشريع الضريبى الأمريكى.

---

[١] د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، المرجع السابق ذكره، ص ٢٣٣؛ د. عاطف صدقى، د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبى المصرى، دار الثقافة العربية، ١٩٩٧، ص ٣٩٥.

[2] Commonwealth of pennsylvania, department of revenue disclosure statement of the departments and taxpayers and obligation, Rev. 554 E 01-05. P. 1.


للطباعــة
011 27 199 60

مبادئ المالية العامة

مبادئ
المالية العامة

تأليف

الدكتور
رمضان صديق محمد
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة
والتشريعات الضريبية
بكلية الحقوق - جامعة حلوان

الدكتور
نشأت ادوارد ناشد
مدرس القانون
والمالية العامة
بأكاديمية العبور للتكنولوجيا

شاهين جرافيك / ٠١٢٧٩٢٠٤٧٤



النورس
للطباعة
011 27 199 60